



**UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**Naturaleza, Fundamentos y Límites de los Beneficios Tributarios:**

**Especial Referencia a la Ley de Incentivos para la Industria**

**Turística.**

**Trabajo investigativo para obtener el Título de Licenciatura en Derecho**

**Autor: Br. Mohareb Mustafa Dipp Ramos**

**Tutor: Reynaldo Balladares Saballos**

**Managua Nicaragua**

**Agosto 2011**

## **Objetivo General**

- Exponer las medidas de fomento para el desarrollo económico en el marco de un Estado Social de Derecho

## **Objetivos Específicos**

- Dar a conocer las implicancias de un Estado Social de Derecho en el plano jurídico tributario
- Dar a conocer las Medidas Tributarias de Intervención Pública en atención a un Estado Social de Derecho
- Explicar con claridad en qué consisten las Estructuras Minorativas de la Obligación Tributaria y sus clasificaciones
- Hacer un estudio práctico de cómo figuran los Beneficios Fiscales en la legislación nacional, a través de un análisis de los incentivos Fiscales otorgados por la Ley de Incentivos para la Industria Turística, Ley 306.

*Dedicado a mis padres, Raduan Dipp M. y Nancy L. Ramos*

*Y hermanos, Radwan Dipp y Sherezada Dipp.*

*Agradezco infinitamente a todas aquellas personas que estuvieron a mi lado incondicionalmente, y a todas aquellas que aun no estándolo supieron hacerse sentir para alentarme a seguir en los momentos de flaqueza.*

*Agradezco a las personas que intervinieron en este hermoso y doloroso proceso de formación, no solo aquellas que estuvieron al frente del salón, sino también a aquellas que con sus enseñanzas hicieron importantes aportaciones para convertirme en alguien mejor.*

*Agradezco de modo muy especial a mi tutor, Dr. Reynaldo Balladares Saballos. por sus lecciones tanto en las aulas de clases, como en el proceso de elaboración de este estudio investigativo.*

*Agradezco a aquellos que creyeron y confiaron.*

## **INTRODUCCIÓN**

El cambio de un modelo de Estado a otro, surte diversos efectos tanto en el plano normativo, como en el plano social. Estos efectos obligan al Derecho a armar al ente público con herramientas suficientes y eficaces para hacer frente a los nuevos retos que presenta el cambio.

Las nuevas necesidades de la Sociedad y la obligación del Derecho de regular estas, ha provocado que se creen nuevas figuras, así como la evolución de otras para incorporarse en el plano jurídico.

La nación nicaragüense, se constituye como un Estado Social de Derecho, trayendo consigo una redirección de las funciones estatales en persecución del bien común y el desarrollo socio- económico del país.

Los medios con los que los Estados constan son aquellos ofrecidos por el Derecho en todas sus ramas. Uno de ellos, en la materia abordada por el Derecho Tributario, son las medidas de intervención pública.

Los sistemas tributarios no solo deben estar configurados como una estructura de recaudo para las arcas estatales y así sufragar la carga de los gastos públicos. Además de esta finalidad, estos deben ir dirigidos a los nuevos objetivos proyectados por el modelo de Estado.

A través del Sistema Tributario, el Estado puede incentivar o disuadir de actividades o comportamientos, en dependencia de la consideración del beneficio o daño que provoquen a sociedad.

En el caso nicaragüense un sector de importante desarrollo y beneficio social, es el turismo, para el cual el Estado establece mecanismos de incentivos para

aquellas personas, naturales o jurídicas, que pretendan directa o indirectamente desarrollar este sector.

Pero no basta solo con el establecimiento de una ley que otorgue incentivos, para que se cumpla con el pretendido desarrollo socio- económico, sino, también es necesario que estas normas estén correctamente establecidas y no trasgredan preceptos y derechos, provocando así, un daño mayor al bien pretendido.

## Contenido

CAPÍTULO 1. FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN COMO INSTRUMENTO DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO .....	9
1. EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO Y LA TRIBUTACIÓN .....	9
2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA .....	12
2.1 Naturaleza de la Actividad Financiera .....	13
2.1.1 Teoría Económica .....	13
2.1.2 Teoría Sociológica .....	13
2.1.3 Teoría Política.....	14
2.2 Elementos de la Actividad Financiera .....	14
2.2.1 Gasto Público .....	14
2.2.2 Ingresos Públicos .....	14
3. HACIENDA PÚBLICA FUNCIONAL .....	15
4. LA EXTRAFISCALIDAD.....	16
4.1 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LA EXTRAFISCALIDAD .....	19
5. PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA. LIMITES DE LA EXTRAFISCALIDAD...	20
5.1 Principios formales de Justicia tributaria: .....	25
5.1.1 Principio de Legalidad y Reserva de Ley.....	25
5.2 Principios de materiales de justicia tributaria.....	27
5.2.1 Principio de Igualdad .....	28
5.2.2 Principio de Proporcionalidad .....	32
5.2.3 Principio de Capacidad Contributiva .....	33
5.2.4 Principio de Progresividad .....	36
6. Elementos Constitutivos del Tributo .....	38
6.1 Hecho imponible.....	38
6.1.1 Estructura del Hecho imponible.....	40
6.2 Base Imponible .....	43
6.2.1 Métodos de Determinación de la Base Imponible .....	44
6.2.2 Clasificación de la Base Imponible .....	45
6.3 Tipo de Gravamen .....	45
6.4 La Cuota Tributaria y la Deuda Tributaria.....	46

CAPITULO 2: BENEFICIOS TRIBUTARIOS COMO MEDIDAS DE DESARROLLO  
ECONÓMICO. ESTUDIO PRÁCTICO DE LOS BENEFICIOS OTORGADO EN LA LEY DE  
INCENTIVOS PARA LA INDUSTRIA TURÍSTICA..... 47

<b>1. Medidas Tributarias de Intervención Pública .....</b>	<b>47</b>
<b>1.1. Tributos con Fines Extrafiscales .....</b>	<b>48</b>
<b>1.2. Recargos con fines Extrafiscales .....</b>	<b>51</b>
<b>1.3. Beneficios Tributarios.....</b>	<b>51</b>
<b>1.3.1. Figuras Similares y Principales diferencias: Minoraciones Técnicas ...</b>	<b>53</b>
<b>1.3.2. Tipos de Beneficios Tributarios .....</b>	<b>54</b>
<b>1.4. Teoría de la Justa no Imposición.....</b>	<b>59</b>
<b>1.5. Límites de Los Beneficios Tributarios.....</b>	<b>60</b>
<b>1.5.1. Temporalidad.....</b>	<b>61</b>
<b>1.5.2. Selectividad Rigurosa .....</b>	<b>61</b>
<b>1.5.3. Cuantitativos.....</b>	<b>62</b>
<b>1.5.4. Evaluación Continua y Control Permanente.....</b>	<b>62</b>
<b>1.5.5. Coordinación entre los diversos niveles de gobierno .....</b>	<b>62</b>
<b>1.6. Estudio de cómo operan los beneficios tributarios, sus tipos y limites, a través de la Ley de Incentivos para la Industria Turística de la República de Nicaragua .....</b>	<b>63</b>
Conclusiones.....	77
Recomendaciones.....	79
Referencias Bibliográficas.....	80



## **CAPÍTULO 1. FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN COMO INSTRUMENTO DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO**

### **1. EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO Y LA TRIBUTACIÓN**

Nuestra Constitución de 1987 en su artículo 130 establece que la nación nicaragüense se constituye como un Estado Social de Derecho, y por las influencias de esta expresión con el sistema tributario es necesario primero hacer un breve planteamiento de qué representa un Estado Social de Derecho.

Un Estado Social de Derecho plantea la tesis de un quebrantamiento de la disociación entre el ente estatal y la sociedad, es decir, rompe con el esquema histórico del Estado vigilante y estático, representativo de un Estado decimonónico, por el de un Estado proveedor y promotor, mejor aún, el de un Estado intervencionista y protagónico.

Balladares Saballos (2009) expresa que: “Esta clausula, la de un Estado Social de Derecho, posee hondas implicancias (...) y sitúa a la actividad financiera en el marco de la actuación de la hacienda pública intervencionista”. (p.62)

Continúa diciendo Balladares Saballos (2009):

En el marco de un Estado Social de Derecho la hacienda intervencionista no solo tiene a su cargo las clásicas funciones recaudatorias, sino, que también asume las de procura existencial, es decir, la satisfacción de las necesidades básicas que ni el individuo, ni los grupos pueden asegurar por si solos y las de estabilidad y desarrollo de la sociedad, incapaz por si misma de autorregulación. (p.62)

En esta misma línea y hasta con cierta similitud otro autor, Barquero Estevan (2002) ilustra:

A las tradicionales tareas de garante del orden jurídico y seguridad se añaden ahora otras, que responden a los fines y al renovado orden de valores que rigen en este nuevo modelo (el de un Estado Social de Derecho), donde el Estado no aparece ya como una entidad radicalmente separada de la sociedad y de la economía, sino, como un sujeto activo en el ámbito socio-económico con el objeto de conseguir un orden social más igualitario y más justo así como un crecimiento económico sostenido. (p.19)

Como muestra de estas nuevas tareas la misma Constitución en su artículo 98 expresa que la función principal del Estado es el desarrollo material del país, la supresión del atraso y dependencia heredados, mejorar las condiciones de vida del pueblo y realizar una distribución de la riqueza cada vez más justa. Asimismo, el artículo siguiente establece que el Estado es responsable de promover el desarrollo integral del país.

Valadés (2010) explica: “El Estado Social de Derecho comporta la fusión de tres elementos: 1.- Estado; 2.- Derecho; 3.- Sociedad”. (p.61), aunque parezca un simple desglose de la expresión, esta enumeración de elemento posee un calado más profundo que este análisis apriorístico. Véase pues, esta formulación que nace de la armonía entre estos tres elementos, un Estado Social de Derecho procura un desarrollo social y económico más equitativo y sostenible regulado jurídicamente.

Ahora bien, el Estado mediante el Derecho debe realizar los fines que marca la Constitución, como los que ya hemos citados. Entonces es el Derecho el que brinda las herramientas suficientes para cumplimentar en la medida de sus posibilidades esas directrices, siendo una de estas herramientas y de nuestro interés, los tributos, esencia y objeto del Derecho Tributario.

El tributo se configura como un deber cívico del contribuyente de solidaridad en el sufragio de los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva, a efectos de que Estado cumpla con los deberes inderogables de solidaridad política, económica y social (Amatucci, 2002).

Hoy en día esta tesis se expresa por Lalanne (2002):

La concepción del impuesto como toda detracción de riqueza destinada únicamente al sostenimiento de los gastos públicos del Estado se pasa, con el desarrollo de las doctrinas intervencionistas, a un concepto más amplio en el cual el tributo es entendido como un instrumento de política económica de manera que su establecimiento, además de recaudar ingresos pretende intervenir en la vida económica de la sociedad. (p.3)

Bajo esta misma huella Barros Carvalho citado por Lalane (2002) opina que:

Superada la fase del liberalismo económico, de que fue corolario neutral la suposición de neutralidad de los tributos, no mantiene más expresión de controversia la posibilidad de utilización de categorías, instituciones y formas jurídico- tributarias para la obtención de otra finalidades, que no sea la pura y simple recaudación de los recursos financieros, con el objetivo exclusivo de abastecer el tesoro público y promover la realización de obras y prestación de servicios que encajen idóneamente, en el ámbito que cierta sociedad entienda por bien común. (p.5)

Ambas aportaciones plantean en su confección que la función natural de los tributos, las de recaudar capital para sufragar los gastos públicos del funcionamiento estatal, no es excluyente o incompatible con la de otras finalidades.

Yebra Martul-Ortega (2002) reflexiona sobre esto y expresa: “el impuesto constituye una de las instituciones que se han convertido en el objeto predilecto del elemento intervencionista y sobre la cual inciden aspectos jurídicos y económico”. (p.19)

Los nuevos retos que imponen los mandatos constitucionales asumidos por el Estado en su nuevo perfil, son los que dan punto de partida al surgimiento de estos mecanismos de incidencia económicos y sociales.

Así pues, como hemos hecho ver, el sistema tributario pasa a formar una parte fundamental en el cumplimiento de estas tareas, facilitándole al Estado las herramientas idóneas.

## 2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA

Giannini (1956) nos ilustra la necesidad que tiene el Estado de contar con una masa de dinero del cual disponer para la realización de los fines que el mismo ordenamiento le imponga. Y esta masa dineraria es lograda a través de dos mecanismos, uno con la renta del patrimonio estatal y la otra por medio de un poder impositivo, los tributos.

En este sentido, añade el autor “para administrar el patrimonio, para liquidar y recaudar los tributos, para conservar y distribuir las sumas recaudadas, el Estado realiza una serie de actos, cuyo conjunto forma la actividad financiera”. (Giannini, 1956, p. 4)

Para Valdés Costa citado por Sanabria (1999) la actividad financiera es: “La actividad de Estado relacionada con la obtención, administración y empleo de los recursos monetarios necesarios para satisfacer las necesidades públicas”.

Para estar claro del correcto significado del término de actividad financiera es preciso hacer la aclaración en cuanto al adjetivo financiero. Pérez Royo (2008) dilucida el término expresando que no se trata del común significado en alusión a materias negóciales o bursátiles, reguladas por el Derecho Privado, sino refiere a las finanzas públicas, entendidas por el Derecho Financiero.

Así también, Pérez Royo (2008) deduce tres notas características de la actividad financiera.

En primer lugar se trata de una actividad pública. Lo es tanto por el sujeto como por el objeto, que se relaciona con la satisfacción de necesidades colectivas. En segundo lugar se trata de una actividad de carácter medial o instrumental en segundo grado. (...) Se trata de una actividad que tiene por objeto los medios financieros o dinerarios indispensables para el desarrollo de las restantes funciones públicas. (...). En tercer lugar, hay que decir que es una actividad financiera es una actividad jurídica, es decir, sometida a

normas y principios jurídicos, cuyo análisis constituye precisamente el objeto de nuestra disciplina, el Derecho Financiero. (pp. 29 y 30)

## **2.1 Naturaleza de la Actividad Financiera**

La naturaleza de la actividad financiera es estudiada bajo el reflejo de tres prismas: uno económico, uno social y otro político.

### **2.1.1 Teoría Económica**

Esta tendencia es apoyada por autores como Smith, Ricardo, Stuart Mill, entre otros, para quienes la actividad financiera pertenece a la etapa de económica del consumo. (Sanabria, pp. 22 y 23)

Para entender mejor esta teoría, es menester, ver la definición de economía de Robbins citado por Ferreiro Lapatza (1977):

“Cuando el tiempo y los medio para conseguir los fines son escasos y susceptibles de aplicación alternativa y los fines pueden determinarse según un orden de importancia, entonces la conducta asume necesariamente la forma de una elección. Todo acto que requiere tiempo y medios escasos para conseguir un fin implica la renuncia a usarlos para conseguir otro fin: tiene un aspecto económico”. (p. 19)

### **2.1.2 Teoría Sociológica**

Pareto, iniciador de esta corriente, citado por Sanabria (1999) defiende su punto exponiendo que:

El Estado es un mero ejecutor de la actividad financiera de intereses particulares de una minoría gobernante. Por eso, tanto en los hechos financieros como en sus consecuencias, deben investigarse las fuerzas que actúan en la realidad, provocando según su conveniencia, las transformaciones estructurales de la vida nacional y los nuevos equilibrios tanto económicos como sociales. (p. 23)

### **2.1.3 Teoría Política**

Para Griziotti, sostenedor de esta teoría, la actividad financiera se explica desde un ámbito político, y los elementos político y económico forman parte de un conjunto de elementos en yuxtaposición que explican la actividad financiera pero encuentran su guía en lo político. (Sanabria, 1999)

Pugliese citado por Sanabria (1999) defiende la teoría política afirmando que: “La actividad financiera tiene una naturaleza política porque político es el sujeto agente, políticos son también estos mismos fines para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera”. (p.24)

## **2.2 Elementos de la Actividad Financiera**

### **2.2.1 Gasto Público**

Sanabria (1999) define el gasto público como: “el conjunto de erogaciones o uso de los recursos dinerarios que hace el Estado, autorizado legalmente, para cubrir los costos que derivan del cumplimiento de sus fines administrativos o económico-sociales”. (p. 25)

El gasto público es una materia que no escapa al Derecho Financiero, el proceso de asignación, ejecución y control de los ingresos es materia regulada por el Derecho Presupuestario, comprendiendo el conjunto de normas y principios que rigen el gasto. (Pérez Royo, 2008)

### **2.2.2 Ingresos Públicos**

Valdés Costa citado por Sanabria (2009) considera los ingresos como: “Aquellas entradas de dinero a la Tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica”. (p. 33)

En los acercamientos de líneas pasadas, expresábamos que el Estado logra su masa dineraria a través de dos fuentes, una por poder impositivo y la otra por sus medios patrimoniales. De esto Pérez Royo (2008) expresa:

Los ingresos públicos pueden ser de varias clases. En primer lugar, los tributarios, exigidos de manera coactiva y unilateral. Existen también los ingresos que el Estado obtiene resultantes de crédito. En tercer lugar, los ingresos patrimoniales, que el ente público obtiene en su condición de propietario de bienes de su patrimonio. (p. 31)

### **3. HACIENDA PÚBLICA FUNCIONAL**

Balladares Saballos (2005) define:

El término Hacienda Pública posee diversos significados. En sentido subjetivo se le identifica con el Estado y/o los entes públicos de la actividad financiera, en sentido objetivo su interpretación se bifurca en dos vertientes: la dinámica o funcional, y la estática o institucional. La primera de estas identifica la hacienda con la actividad financiera, entendida como la actividad dirigida a la obtención de ingresos y realización de gastos por parte de los entes públicos; la visión estática o institucional la analiza en dos vías: primero como conjunto de recursos o como patrimonio público. (p.3)

En resumen la hacienda pública vendría a ser entonces, un sujeto creado por un conjunto de normas y principios que, a su vez, regula su quehacer, es decir, la actividad financiera entendida como ordenación de ingresos y gastos públicos.

Como citamos en páginas anteriores el establecimiento de un Estado Social de Derecho, incide en la actividad financiera dando como resultado una hacienda pública más protagónica en la consecución de los fines impuestos a este modelo.

Balladares Saballos (2005) explica que

La doctrina ha acuñado diversas categorías que explican la nueva realidad social y económica a la que nos enfrentamos, en lo que el impulso de nuevas facultades estatales arroja como resultado la nueva hacienda funcional (...)El término Hacienda Funcional proviene de la lectura

teleológica o finalista del correspondiente “Hacienda Pública”(…) La hacienda funcional nace con el Estado Social de Derecho. (p.89)

La hacienda pública funcional y el Estado social de Derecho, en amalgama, sería, un sujeto creado por un conjunto de normas y principios que regula la actividad financiera con vista al desarrollo socio- económico, una distribución más justa de la riqueza y la igualdad sustancial.

De este modo la Hacienda Pública deja su ubicación expectante para convertirla en una protagonista en el desarrollo de los valores aceptados para el nuevo modelo de Estado.

Abendroth (1973) citado por Balladares Saballos (2005, p.5) expresa que “el funcionalismo hacendístico busca la realización de un Estado material de Derecho, en el que la justicia social y tributaria se concreta mediante el abandono de la neutralidad estatal”.

#### **4. LA EXTRAFISCALIDAD**

Adentrando más en materia, hablaré sobre la extrafiscalidad, como fenómeno resultante de la puesta en práctica de un Estado Social de Derecho en la consecución de sus fines.

Balladares Saballos (2010) expresa:

“los fines extrafiscales constituyen una materialización del postulado Social de Derecho (...) Los fines extrafiscales son consustanciales a la imposición desde el momento que el moderno derecho tributario nace, lo que permite este actuar directamente sobre los fines a los cuales el Estado debe tender”. (p.151)

Hemos dicho que, el Estado Social De Derecho rompe con los valores de un Estado liberal de Derecho en el cual preconizaban una separación del Estado y la



Sociedad. Esto mismo representa una actividad más protagónica del Estado en las cuestiones económicas y sociales.

La persecución del bien común, el alcanzar una distribución más equitativa de las riquezas y la búsqueda de la igualdad sustancial, funciones principales de un Estado con un modelo de Estado Social de Derecho como se constituye Nicaragua en el artículo 130 de nuestra Constitución, procuran el desarrollo de nuevas formas de intervención estatal, o dicho de otro modo, sugiere una mayor incidencia del Estado en materias sensibles para la comunidad.

Como esbozamos en líneas pasadas, el Derecho dota de las herramientas necesarias a los Estados para la consecución de sus fines, siendo la de nuestro estudio los tributos, como médula espinal del derecho tributario.

Así mismo, Rosembuj citado por Yebra Martul- Ortega (2010) expone: “El sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forma parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de sus fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados” (p.362)

La extrafiscalidad surge como respuesta a la necesidad de armar al Estado con instrumentos idóneos para las realizaciones de sus nuevas finalidades, resultantes del paso evolutivo de un Estado liberal de Derecho a un Estado Social de Derecho. Este último precisa de un instrumento que se ajuste a las exigencias del mismo.

Martín Queralt (2009) expone que un tributo constituye una prestación patrimonial de carácter público con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (p.63) Este concepto expresa claramente que el tributo posee una finalidad natural, que es la de captar patrimonio a las arcas del Estado para el sufragio de los gastos públicos, es decir, una finalidad fiscal.

Es importante destacar que esta finalidad fiscal o recaudatoria es la que permite distinguir a un tributo de una sanción pecuniaria como Varona Alabern ilustra (2010, p.182) ambas representan una detracción patrimonial coactiva, la primera es una aportación de patrimonio al Estado para sufragar gastos públicos, la otra posee un afán punitivo.

Entonces bien, la extrafiscalidad funciona extrapolando las contribuciones a áreas sociales, políticas y económicas o de protección, apartándolas de la mera obtención de recursos para sufragar los gastos públicos.

Otro paréntesis que es menester hacer, es una aclaración de corte etimológico en relación a la idoneidad del término Extrafiscalidad, en tanto el prefijo “extra” significa “fuera de”, lo que sugeriría que lo extrafiscal está fuera del ámbito financiero estatal, lo cual sería un error. Ahora bien, la correcta denominación debería ser “Ultrafiscalidad” debido a que el significado etimológico de “ultra” es “más allá de” lo que supondría, a como es el caso, llevar más allá del fin recaudatorio a las instituciones tributarias para convertirlas en instrumentos idóneos para los fines del Estado (Balladares Saballos, 2005).

Las nuevas funciones del Estado se levantan dentro de la fisonomía del tributo, generando una alteración celular en la estructura genética del mismo, es decir, el enfoque de la tributación hacia la igualdad sustancial, desarrollo económico, protección ambiental, ha hecho de este, más que un medio del que se dota el Estado para el sufragio de sus gastos, en un instrumento de intervencionismo estatal socio- económico.

Téllez García (2009) expresa:

Los fines extrafiscales de la imposición son aquellos contenidos en la Constitución, que no procuran la obtención de los recursos financieros, sino la superación de las desigualdades entre grupos de personas, en apego al principio de igualdad sustancial, concebido en el concepto de Estado Social de Derecho.(p.384)

La extrafiscalidad tiene como finalidad lograr una igualdad sustancial. La igualdad sustancial entendida por Amatucci (2002), como garantía de participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica y social del país. (p.6)

Aunque el fin natural de la tributación sea el recaudatorio, la evolución del Derecho sumado a las exigencias del nuevo orden ha permitido una compatibilidad de esta finalidad y la extrafiscalidad. Es decir, que aunque la extrafiscalidad aparte al tributo de su fin más propio, este nunca podrá ser excluido de la funcionalidad del instrumento, ya que de ser así perdería su naturaleza y se convertiría en una figura irregular.

#### **4.1 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LA EXTRAFISCALIDAD**

Balladares Saballos (2010) expresa que la constitucionalización de los objetivos y deberes del Estado causan un efecto legitimador del intervencionismo público en la actividad financiera.

En otras palabras, las funciones establecidas para un Estado Social de Derecho, necesitan encontrarse soportadas por una norma de obligatorio cumplimiento, como la Carta Magna, ya que al introducirse estas en el texto constitucional adquieren eficacia jurídica e inmediata obligatoriedad.

Aunque la Extrafiscalidad carece de una expresa determinación en el texto constitucional, las finalidades de bienestar, protección y desarrollo a la que apunta ésta pueden encontrar cobijo en numerosos preceptos constitucionales.

Hemos venido revelando el nacimiento de la extrafiscalidad como un móvil del desarrollo de las funciones de un Estado Social de Derecho que propone un dirigismo económico y social en atención a los preceptos constitucionales impuestos, entonces, la fusión de la extrafiscalidad a los tributos, siendo estas

herramientas de las que se apropia el Estado para el cumplimiento de sus obligaciones, crea un vínculo indisociable entre Estado Social de Derecho, extrafiscalidad y positivización constitucional.

De esto que, Casado Ollero citado por Yebra Martul- Ortega (2001) exprese: el tributo, en cuanto a precepto constitucional, no debe quedar reducido a una función recaudatoria, solamente, pues tiene un papel que cumplir al servicio del programa y de los principios constitucionales”. (p.365)

En misma línea, sobre el silencio constitucional acerca de la extrafiscalidad, Yebra Martul- Ortega (2001) formula:

No existe precepto constitucional que sancione favorablemente la utilización el tributo para fines extrafiscales; pero como de la sistemática normativa constitucional la intervención del Estado adquiere su naturaleza, la utilización del tributo podría convertirse, así, desde el punto de vista jurídico- social, en un medio válido para el dirigismo estatal económico-social”. (pp.362 y 363)

## **5. PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA. LIMITES DE LA EXTRAFISCALIDAD**

Yebra Martul –Ortega (2002) comenta: “La posibilidad de modificación del orden económico y social mediante regulaciones impositivas puede constituir un importante peligro (...) ¿Qué fronteras existen para la legislación intervencionista?” (p.24).

Esta regulación del poder impositivo del Estado es de la que se encargan los principios de justicia tributaria. En respuesta, los principios son normas de orientación y límite que actúan dentro del sistema normativo.

Por su parte Balladares Saballos (2010) entiende: “La utilización extrafiscal del impuesto es una realidad jurídica innegable que no puede ser soslayada por el

legislador quien se encuentra obligado a respetar los límites definidos por los principios de justicia tributaria”. (p.151)

La actuación estatal interventista no puede convertirse en un actuar impositivo desmesurado o desmedido en donde se transgredan derechos y garantías. Y aun más, aunque los objetivos aceptados por el modelo de Estado sugieran una mutación en la naturaleza de los tributos extrayéndolos de su fin prominentemente recaudatorio, el fin social, no justificaría ignorar derechos de corte fundamental.

Para entender la operatividad de estos principios en la defensa de intereses tributarios de los contribuyentes, es menester estar claros de qué es un principio jurídico. Para nosotros, la noción de principio jurídico impone su diferenciación de las reglas, según lo establecido por ALEXY (2002), señala este autor, toda norma o es un principio, o es una regla. El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que “los principios ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, teniendo en cuenta las posibilidades jurídicas y fácticas” (p. 99). Contrario sensu, continua el autor, las reglas “contienen una determinación en el ámbito de las posibilidades jurídicas y fácticas” (p. 99) lo que exige el cumplimiento de esta al tenor de su expreso.

Cazorla Prieto citado por Gallego Peragón (2003) define los principios de Derecho como: “las directrices generales que, (...), han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno que se trate”. (p.61)

Estas directrices o pautas generales de ineludible atención para las actuaciones legislativas pretenden fundar en estas un orden más justo. De esto mismo De Castro citado por Gallego Peragón (2003) define: “Los principios generales del Derecho son la base en que descansa la organización jurídica (...) determinando así el modo como lo jurídico actúa sobre la realidad social y como ésta, a su vez, influye sobre las normas jurídicas”. (p.64)

De estos principios aplicados a un área en específicas, siendo esta el Derecho Tributario, se encuentran los principios de justicia tributaria.

Para Neumark citado por Gallego Peragón (2003): "Generalidad, igualdad, proporcionalidad o principio de la imposición según la capacidad de pago personal e individual, y redistribución de la renta y riqueza, integran el bloque de principios que él califica de "políticos-sociales", como pautas que deben orientar la política fiscal para que sea justa y económica racional" (p.56).

Al igual que es necesario expresar dentro de una norma con suficiente fuerza de coerción y obligatoriedad de cumplimiento los lineamientos que configuran un Estado Social de Derecho, así como la estructura, ordenación, división de poderes y demás regulaciones del mismo; se hace indispensable la misma inclusión en esta norma de los principios generales del Derecho y los dirigidos a un área específica, siendo esta norma la Constitución.

De esta obligatoriedad de cumplimiento y de la fuerza requerida, es de la que Kelsen dota a la Constitución al ubicarla como primer escalón de la pirámide en razón de jerarquía en la legislación, debiendo las demás del sistema ceñirse a sus mandatos, de igual modo, el actuar legislativo debe atención a sus preceptos.

Por esto, Yebra Martul- Ortega (2001) nos dice:

El intervencionismo en el derecho impositivo es un hecho y la ciencia del Derecho constitucional y del derecho tributario tienen que hacer frente al problema y señalar fronteras que le exige la ley superior, la constitución. Precisamente, el intervencionismo debe ser integrado en el orden de la libertad y de la constitucionalidad para evitar mayores males". (p.367)

Del deber de atención y cumplimiento en razón de la inserción a la norma Constitucional, se expresa Rodríguez Bereijo citado por Gallego Peragón, en consonancia, que esta inclusión refleja la sumisión del poder legislativo a la norma.

Por su parte Lozano Serrano citado por Gallego Peragón concibe que la incorporación al texto constitucional de los principios dotan de una posición relevante de garantía y control del actuar administrativo, evitando así las arbitrariedades.

La Constitución nicaragüense expresa en su articulado que las leyes, actos, disposiciones y demás deben seguir el tenor de ella so pena de invalidez.

Además, esta positivización al texto constitucional de los principios trae consigo consecuencias funcionales. Es decir, arrojan del texto normativo funciones para el ordenamiento jurídico.

Estas funciones resultantes son tres: La función exegética, la función fundamentadora y la función garantista.

**Función exegética:** Esta función no es más, en palabras sencillas, que aquella que coadyuva a la interpretación de una norma, es decir una función hermenéutica. A como expresa García de Enterría citado por Gallego Peragón: “interpretar es reconducir las normas a esos principios”.

**Función Fundamentadora:** Esta expresa que, al igual que ya hemos dicho, los principios dan fuerza y guía al actuar legislativo, dicho de otro modo, informan al legislador para su actuación, valga la redundancia, legislativa.

**Función Garantista:** Párrafos pasados expresamos que los principios, de acuerdo con Lozano Serrano, adquieren una posición relevante de control y garantía al contribuyente, lo que viene a evitar la actuación arbitraria del legislador. Como reflejo de esto el texto constitucional abre un abanico de recursos en defensa de su supremacía normativa.

Los principios de justicia tributaria se conforman como un todo, una unidad imposible de análisis por separado o de forma aislada. Conforman un sistema unitario que da vida a uno en el desarrollo del otro.

En torno a esto Varona Alabern (2010) comparte que los principios de justicia tributaria: “normalmente se encuentran entrelazados y estrechamente interrelacionadas hasta tal punto que unos derivan de otros” (p.187)

En conclusión, la reconducción de los principios generales del Derecho a un área en especial, siendo la de nuestro estudio el Derecho Tributario, dan pie a la creación de otros principios del derecho pero en este caso a principios de derecho aplicado, como lo son, los principios de justicia tributaria.

Estos principios, a como mencionamos antes, son al igual que los principios generales del Derecho, positivizados en la norma suprema alzándose de este modo como fundamento, guía y límite del actuar legislativo.

Ya Neumark, en cita anterior, nos ofrecía un primer acercamiento de los principios de justicia tributaria, los que ahora determinaremos con mayor claridad.

Hemos dicho que estos principios se encuentran positivizados en la norma constitucional y es de esta inmersión y de la redacción del texto, aunque más de un esfuerzo interpretativo sistemático que de su literalidad, que se extraen estos principios individualizados. En el caso de Nicaragua, los artículos en los que fungen estos principios son los artículos 114 y 115 de la Constitución, los cuales rezan del modo siguiente:

Arto. 114.- Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas.

Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio.



Estarán exentas del pago de toda clase de impuestos los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis; los mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de estos productos, de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan.

Arto. 115.- Los impuestos deben de ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos por ley.

De la interpretación de estos dos artículos, se puede extraer los principios aplicados a la materia financiera, y a su vez, se puede distinguir de sus diferentes clases.

Los principios de justicia tributaria permiten una clasificación, entre formales y materiales, en cuanto a su contenido o razón. De este tema Balladares Saballos (2011) expresa: “los principios de justicia tributaria material hacen referencia al contenido y los principios de justicia tributaria formal, al continente del tributo”. (p.35)

## **5.1 Principios formales de Justicia tributaria:**

### **5.1.1 Principio de Legalidad y Reserva de Ley**

Los principios de Legalidad y el de Reserva de Ley son los principios de mayor uso en la generalidad de los campos del Derecho. Haremos un primer tratamiento de ambos principios de modo aislados dando una conceptualización y después analizaremos su función entrelazada.

El principio de Legalidad en la ámbito tributario, deviene en que solo por medio de ley será posible la imposición de tributos a los ciudadanos.

La Legalidad para Liccardo (2001):

Tiende al cumplimiento de una doble exigencia: la de actuar como límite en la actividad de la administración, para ejercer poderes de investigación y de comprobación, con facultad discrecional, a fin de eliminar los actos arbitrarios o de prevaricación sobre la esfera económica del particular (...) y de aquella que consiste en un sistema válido de control (..) con el objeto de asegurar la generalidad en la tributación, la redistribución de la riqueza entre los ciudadanos y el reparto equitativo en la cuantificación de las prestaciones tributarias.(p.20)

Esta doble exigencia de la que nos habla Liccardo, es entendida por otros autores como un doble plano de eficacia en el que actúa la Legalidad: un plano normativo y otro aplicativo.

Balladares Saballos (2005) se expresa sobre el plano normativo de siguiente modo: “implica sujetar la creación de los tributos a la ley, dotando de legalidad y sobre todo de legitimidad al acto”. (p.38)

El plano aplicativo se define como el sistema de control que exige un examen sobre el cumplimiento de los preceptos constitucionales en relación con el acto emanado de la administración o de la norma creada.

Un sub-principio que brota de la legalidad es el de seguridad jurídica. Torruco Salcedo (2008) expone: “el principio de seguridad jurídica tiene como propósitos: dar certeza a los ciudadanos (aspecto positivo) y evitar a toda costa la arbitrariedad de las autoridades (aspecto negativo). (p.26)

Entonces podría decirse que la seguridad jurídica pivota en dos elementos: la certeza y la interdicción de la arbitrariedad. El primero de estos, pretende dar una seguridad, convicción, confianza en la norma y de su impugnación en caso de contravención a esta.

El segundo, la interdicción de arbitrariedad, es en simple evitar que el legislador actúe en desobediencia al Derecho al momento de la creación y aplicación de la norma.

Ahora bien, la Legalidad, entendida como la determinación de tributos exclusivamente por ley, nos remite a otro principio, el de Reserva de ley.

El principio de Reserva de Ley posee dos alcances, uno en sentido positivo y otro en sentido negativo. En sentido positivo González García citado por Torruco (2008) escribe: “la ley regula todos los aspectos, formales y materiales, de la regulación tributaria”. (p. 23) esto nos indica que es en la ley donde deberán encontrarse expresos los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

En un sentido negativo, se expone que la potestad de crear, aprobar y modificar tributos se encuentra en manos de un órgano exclusivo V.Gr. de esto el artículo 114 de la Constitución de la República de Nicaragua, que recalca que el titular de esta potestad normativa, de forma exclusiva e indelegable, es la Asamblea Nacional.

## **5.2 Principios de materiales de justicia tributaria**

Gallego Peragón (2003) expone: “Los principios, que deben ser respetados porque aspiran a regular una distribución interindividual de los impuestos de manera que resulte satisfactoria desde un punto de vista de justicia son: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad, y no confiscatoriedad”.

En este listado hecho por el autor encontramos los principios de justicia tributaria material, siendo así clasificados en razón de su contenido, los cuales definen cómo debe formularse o crearse la imposición.

Varona Alabern (2010) escribe:

La justicia tributaria en sí misma resulta poco ilustrativa si no se concreta en otros principios más precisos (...), que le confieren un contenido más rico. Estos principios constituyen un modo de sustanciarse o, si se quiere, una forma más concreta de proyectarse la justicia tributaria; por ello,

normalmente se encuentran entrelazados y estrechamente interrelacionados hasta tal punto que unos derivan de otros: conforman ángulos de los que se puede observar una misma realidad. Desde esta perspectiva, la justicia tributaria sería un principio multicéfalo, como si de un poliedro irregular en continuo movimiento se tratara: conforme va girando descubre nuevas caras y diversas aristas que cobran mayor protagonismo, al tiempo que oculta las otras, pero la figura geométrica es una sola. (p.187)

En esta brillante formulación, de forma metafórica, se nos hace ver que los principios de justicia tributaria son un sistema de principios yuxtapuestos que poseen tal enlace entre sí que muchas veces unos se desarrollan a través de otros. De tal modo, que haré un esfuerzo por tratar de hacer una individualización por cada principio.

### **5.2.1 Principio de Igualdad**

El principio de Igualdad surge en los albores de la Revolución Francesa, que exigía poner un fin a los tratos discriminatorios para algunos y privilegiados para otros en razón de valoración clasistas, pregonando la igualdad de todos ante la ley.

Gallego Peragón (2003) revela:

“La igualdad aparece plasmada, desde un primer momento, como una conquista irrenunciable, en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano (1897) y es entendida como un derecho de los ciudadanos a que el Estado hiciera desaparecer las desigualdades existentes en el plano jurídico”. (p.134)

En este contexto la igualdad es equiparación del ciudadano ante la ley, independientemente de su estatus social, lo que significaba una aplicación imparcial de la ley, proscribiendo privilegios a las altas clases sociales.

Suay Rincón citado por Gallego Peragón (2003) explica sobre los privilegios en ley, concerniente a la materia tributaria: “La situación anterior a la Revolución

Francesa se caracterizaba por el hecho de que los únicos que pagaban los tributos eran los individuos pertenecientes a las clases más pobres, quedando exonerada de ellos la nobleza”. (p. 136)

Como podemos deducir a raíz de lo que hemos reflejado, la igualdad nace con una concepción de paridad entre ciudadanos ante la ley. Lejeune Valcárcel (2001) se expresa sobre el surgimiento de la igualdad: “Se trata solo de una igualdad de derechos y garantías y, fundamentalmente, igualdad de oportunidades jurídico públicas y jurídico privadas. Solo pretende eliminar barreras y discriminaciones propias del sistema jurídico y político anterior, pero nada más”.

A esta acepción, con la que nace la igualdad, es lo que hoy conocemos como igualdad formal.

Otra definición de la igualdad formal nos ofrece Gallego Peragón (2003) al exponer:

Desde esta perspectiva, la igualdad significa que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, y que gozan de idéntico reconocimiento, garantías y oportunidades de ejercitar y hacer valer sus derechos frente a terceros y, especialmente, frente a los poderes públicos. (pp. 138 y 139)

Ahora bien, la evolución socio- jurídica también ha surtido efectos en la igualdad, la redirección del tributo como móvil de política públicas en detrimento de su fin connatural recaudatorio obligó al Estado a dejar la indiferencia frente a las desigualdades reales de los ciudadanos, de tal modo que la igualdad pasa del plano de su concepción post-revolucionaria, de igualdad ante la ley, a una más trabajada, la igualdad de hecho o material.

A esta idea, Balladares Saballos (2011) explica: “En su acepción material, el principio de igualdad tributaria como criterio rector del derecho positivo no trata de

borrar todas las desigualdades económicas y sociales, sino tan solo de eliminar aquellas que impiden el pleno desarrollo del ser humano”. (p.44)

Es decir, la igualdad material o de hecho pretendo eliminar las situaciones de discriminación que obstaculizan el acceso a aquellos derechos mínimos que le reconoce la Constitución.

Calvo Ortega (1997) expone que: “El principio de igualdad tributaria ha sido definido como la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes”.(p.74)

De este concepto se puede evidenciar, la verdadera esencia de la igualdad propuesta, la igualdad no entendida como un equiparamiento de las personas por medio de la tributación, sino más bien un tratamiento justo en razón de su situación.

De esto Manzoni citado por Gallego Peragón (2003) expone: “Es absurdo pretender que la igualdad sea interpretada en el sentido de que todos deben contribuir en igual medida. La realidad jurídica exige una igualdad en el sentido que debe asegurarse uniformidad de tratamiento a paridad de condiciones”. (p.143)

El concepto del principio de igualdad Pérez Royo (2008, p.61) lo explica a través de tres máximas:

- Que para que pueda emitirse un juicio de igualdad es necesario que los términos de comparación sean homogéneos. Aquí el principio de capacidad contributiva desempeña una labor importante, la de funcionar como término de comparación, es decir, como la medida bajo la cual podrá definirse si una situación es igual a otra o si es diferente.

- Que no toda discriminación o desigualdad de trato es contraria a la Constitución sino aquella carente de justificación objetiva y razonable.
- Que es indispensable que ese distinto trato se mantenga dentro de los límites de la proporcionalidad, es decir que no resulte más gravoso que el bien que se procura hacer.

Lejeune Valcárcel citado por Balladares Saballos (2005) delimita:

El principio de igualdad posee un doble sentido. El primero hace referencia a la esfera de sujetos obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, suponiendo en todo caso la paridad de tratamiento con exclusión de cualquier privilegio o discriminación por razón de nacimiento, clase, religión o raza, contenido que responde a la más clásica formulación del principio en el sentido de igualdad ante la ley. En un segundo sentido, se habla del principio de igualdad como base del impuesto, como medida de las obligaciones tributarias a soportar por los sujetos pasivos, viniendo a significar, en este sentido, y en una formulación también clásica, que cada uno contribuirá con relación o proporción de su capacidad económica. (p. 163)

Al igual que en líneas anterior, en esta última cita también se hace referencia al principio de capacidad contributiva, al que luego volveremos, como un medio de desarrollo de la igualdad estableciendo una medida para la determinación de igualdad entre las situaciones, funcionando como un término de comparación. Es decir, la igualdad se vale de la capacidad contributiva para enriquecer su despliegue funcional.

Así mismo, erradicar las situaciones de disparidad lleva al principio de igualdad material a afectar derechos, procurando al momento de esto tomar en cuenta el principio de Proporcionalidad. La proporcionalidad en sí, refiere a un examen que valora cuán lesiva es la medida impuesta en proporción al bien procurado.

Es en este punto, haciendo una relación con los fines extrafiscales en la tributación, que la justicia tributaria abre sus puertas a través de la igualdad

material, permitiendo un trato diferente a situaciones iguales, siempre y cuando exista un motivo justo y razonable exigiendo para esto, además, el deber de realizar el examen de proporcionalidad de la medida a tomar.

### **5.2.2 Principio de Proporcionalidad**

Balladares Saballos (2005) considera la proporcionalidad como: “Un principio relativo, instrumental, medial, no invocable directamente ante los tribunales, sino en razón de una medida concreta sujeta a su conocimiento”. (47)

Esta consideración que hace el autor es debido a que el principio de proporcionalidad funciona como un límite a las actuaciones intervencionistas de políticas públicas, en el marco de un Estado Social de Derecho.

El principio de proporcionalidad surge en su génesis como un instrumento de contención de las medidas que un Estado Social de Derecho se postule, en protección de los derechos fundamentales de terceros.

“El presupuesto de la Proporcionalidad es la existencia de una relación medio fin”. (Balladares Saballos, 2010, p. 170)

Como exponemos en líneas pasadas Pérez Royo en sus tres máximas del Principio de Igualdad, sugiere la posibilidad de un trato diferente por motivos justos y razonables, lo que abre las puertas a un accionar estatal intervencionista.

El Principio de Proporcionalidad se configura de tres fases: Idoneidad, Necesidad y Proporcionalidad en sentido estricto.

La idoneidad, por el concepto simple ofrecido por el Diccionario de la Real Academia Española refiere a “cualidad de idóneo”, lo que a su vez significa “adecuado y apropiado para algo”.



Ahora bien, los que el test de idoneidad en el principio de proporcionalidad sugiere es la aptitud del instrumento para realizar los objetivos propuestos. Que se resume a lo que Alexy (2002) expone: “Ser realizado en la mayor medida posible, teniendo en cuenta las posibilidades jurídicas y fácticas”. (p. 99)

En síntesis la idoneidad del instrumento resulta un examen al caso de la adecuación de este para alcanzar el mayor grado de realización del objetivo pretendido.

La necesidad, por su parte establece, si el instrumento es indispensable para la finalidad deseada o bien del estudio de la posibilidad de otro medio que realice efectivamente y con menor detrimento de derechos el fin propuesto. (Balladares Saballos, 2010)

La proporcionalidad en sentido estricto, pasando por las dos fases antes expuestas, no resulta más que la ponderación de los derechos y bienes menoscabados con los de las ventajas producto de la medida proyectada.

Alexy (2002) expone esto mismo en su ley de la Prevalencia Condicionada la que establece que en caso de colisión de principios, deberá hacerse un análisis de cual deberá ceder ante cual, lo que es decir, cual tiene mayor importancia jurídica frente al otro.

Esta ponderación, da como resultado la puesta en marcha del instrumento o bien el descarte del mismo.

### **5.2.3 Principio de Capacidad Contributiva**

Vidal Marín (2003) nos recuerda:

La equitativa distribución de la carga tributaria implica la fijación del criterio para determinarla, es decir la igualdad en el reparto de la carga tributaria exige precisar el parámetro conforme al cual delimitar la igualdad de los supuestos de hecho en la parcela tributaria y tal criterio no es más sino el de capacidad contributiva. (p.102)

Hemos dicho que la tributación representa una detracción patrimonial por parte de los ciudadanos para con el Estado. Esto nos refleja, un elemento esencial en la confección natural del tributo, la riqueza.

De aquí surgen una serie de cuestionamientos, como, qué tipo de riqueza debe ser gravada, en qué medida se debe pagar la riqueza y otras que encuentran respuesta en el principio de capacidad contributiva.

Gallego Peragón (2003) define la capacidad contributiva como: “La aptitud de los individuos para ser obligados racional y legítimamente a la contribución de los gastos públicos”. (p.84)

De este concepto podemos inferir que el principio de capacidad contributiva funciona como una valoración del patrimonio de la persona, definiendo la idoneidad de este para el sufragio de los gastos públicos.

En razón de su concepción este principio funciona, primero como fundamento de la imposición, es decir, que avala la carga impositiva: emitiendo un juicio de valor sobre la aptitud patrimonial establece la idoneidad de la riqueza para ayudar al gasto público.

De esto se desprende algo muy importante, que es que no toda riqueza es idónea para el sufragio de los gastos públicos, sino aquella que constituya capacidad contributiva.

En segundo momento, la capacidad contributiva funciona como límite al legislador el cual solo podrá crear una carga impositiva en razón de manifestaciones de riquezas en atención al principio de capacidad contributiva.

Referente a esta doble función de la capacidad contributiva Balladares Saballos (2009) expresa:

Las funciones del principio de capacidad contributiva como medida del deber de contribuir a los gastos públicos y límite para el legislador en la configuración de los impuestos obliga a tomar como presupuesto de hecho circunstancias que directa o indirectamente sean reveladoras de potencia económica real y efectiva, en cualquier caso existente. (p.75)

Con esto se nos quiere dar a explicar el tipo de medida con la que el principio de capacidad contributiva debe considerar al momento de emitir su juicio de valor, uno es la existencia material de la riqueza y la otra, en el tipo de manifestación que se da.

Estas manifestaciones de las que hablamos se refieren a: renta, patrimonio y gasto. La renta y el patrimonio son índices directos de riqueza, en cambio, el gasto es un índice indirecto. Entendiendo a la renta como aquella riqueza lograda producto del desempeño laboral o de una actividad económica. El patrimonio definido como los haberes personales del contribuyente que irán ganando plusvalía con el transcurso del tiempo, o bien poseen un valor en sí mismos considerados. Y por último, el gasto, como proporción de cuanto tiene una persona por razón de lo que gasta.

Además, como dijimos en páginas anteriores la capacidad contributiva funciona como un término de comparación entre situaciones, es decir, a través de ésta el principio de igualdad logra alcanzar un desarrollo, debido a que responde al verdadero significado de igualdad de tratar igual a los iguales y desigual a los diferentes.

Para Rodríguez Bereijo citado por Gallego Peragón (2003) el principio de capacidad contributiva sugiere dos significados:

Por una parte es la razón de ser (la *ratio* que justifica el hecho mismo de contribuir, el cumplimiento del deber constitucional, y, por tanto, constituye el elemento indisoluble de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe por que se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario. Por otra parte, es la medida, razón o proporción de cada contribución, individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo. (p.104)

Esto mismo es representado por otros autores, con los términos de capacidad contributiva absoluta y capacidad contributiva relativa. Giardina citado por Balladares Saballos (2009) se expresa acerca de estos términos en el siguiente modo: “Las categorías formales de capacidad contributiva absoluta y capacidad contributiva relativa, fijan la distinción de los dos momentos de la imposición relativos, respectivamente, a la delimitación de la base imponible y a la formulación de criterios de valoración”. (pp.75 y 74)

#### **5.2.4 Principio de Progresividad**

Pérez Royo expresa que: “Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza.” (p.64)

Con esto el autor nos determina dos cosas importantes, la primera que el principio de progresividad no es un fenómeno que afecte a cada imposición tributaria individualizada, sino, al sistema impositivo como conjunto. Y la otra es el planteamiento de que la detracción patrimonial impositiva aumenta directamente proporcional a incremento de riqueza.

A esto, Lejeune Valcárcel citado por Balladares Saballos (2005) expone:

La progresividad constituye uno de los criterios de inspiración constitucional del sistema tributario. Es considerada un principio que se inmerge (...) en el cúmulo de principios de justicia tributaria, donde suele ser valorada como instrumento de la igualdad sustancial y como modo de ser de la capacidad contributiva” (p.66)

Esto último, la relación de la progresividad con la igualdad y la capacidad contributiva, puede empezar explicándose en las palabras de Wagner citado por Gallego Peragón (2003) que nos dice: “La progresividad es un elemento estrechamente unido a la redistribución de la riqueza, redistribución que no persigue otro objetivo que una igualdad real”. (p.172)

Ahora bien, esta formulación del autor resulta lógica cuando pensamos que a través de un sistema inspirado en la progresividad, aquella persona que muestre un mayor índice de riqueza estará gravado de mayor modo que aquel que demuestre uno menor, en otras palabras, la progresividad propone que el sacrificio patrimonial producto de la tributación sea más equilibrado.

Por esto, Gallego Peragón (2003) ha expresado que: “La igualdad y la progresividad son principios complementarios hasta el punto que se ha afirmado, categóricamente, que la progresividad es una concreción, una determinada forma de entender la igualdad tributaria”.

Ahora bien, la progresividad también posee un despliegue funcional en relación al principio de capacidad contributiva, a lo que García Etchegoyen citado por Balladares Saballos (2009) se refiere cuando nos dice “La progresividad auxilia a la capacidad contributiva en su tarea de gravar más que proporcionalmente el incremento de riqueza que denota una especial idoneidad del contribuyente para el sufragio de los gastos públicos”. (p.80)

Habiendo definido la capacidad contributiva como la aptitud del individuo para ser gravado en razón de su riqueza, este mismo concepto, a través del principio de progresividad logra alcanzar un sentido más alto de pureza, explico mejor: cuando el principio de progresividad se funde con el principio de capacidad contributiva estableciéndole el gravamen justo al que debe ser sujeto una persona en razón de su riqueza, conforman una simbiosis que impone a los contribuyentes el ayudar a los gastos públicos en razón de su riqueza a través de una ecuación, en la que un individuo con mayores manifestaciones de riquezas le resulte igual el sacrificio que para el que tiene menor índice.

## **6. Elementos Constitutivos del Tributo**

González García & Lejeune Valcárcel (2000) expresan: “El tributo se resuelve jurídicamente en una prestación de dar a cargo de un sujeto, como consecuencia de la realización de una serie de hechos o actos que se presumen y tipifican legalmente como manifestaciones de una capacidad de contribuir”. (p. 191)

De ello surge una obligación jurídica- tributaria conformada por elementos que dotan de forma y contenido a la imposición, permitiendo la cuantificación del gravamen que debe enterarse al Estado para la subvención de los gastos públicos. (Balladares Saballos, 2010)

### **6.1 Hecho imponible**

Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2009) definen: “El hecho imponible es un hecho jurídico tipificado en la ley fiscal, en cuanto a un síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria”. (p. 106)

En esta definición se denotan las principales características del Hecho Imponible de la obligación jurídico- tributaria.

La primera de estas, radica en ser un hecho jurídico tipificado en la ley fiscal, es decir, una hipótesis de hecho que produce efectos derivados de una ley. (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, 2009)

La segunda nota característica, gira en torno a recoger un índice de capacidad contributiva, Balladares Saballos (2010) expresa al respecto: “Para que tal hipótesis normativa rinda efectos jurídicamente legítimos, debe recabar una manifestación de capacidad contributiva”. (p. 96) lo que convierte al llamado de la capacidad contributiva en elemento fundamental para el hecho imponible.

La última característica es el hecho imponible como determinante del nacimiento de la obligación tributaria. Cuando la hipótesis de hecho que recaba una manifestación de capacidad contributiva se cumple, surte sus efectos derivados por ley jurídicamente legítimos.

Sainz de Bujanda citado por Araica Álvarez exponen: “El hecho imponible establece el presupuesto de hecho que prevé la ley, para que una vez realizado, surja en la esfera tributaria la relación sustantiva principal, es decir: la obligación tributaria”. (p. 220)

Así mismo, de esta misma definición y tomando en cuenta las características se pueden abstraer una serie de funciones que cumple el hecho imponible con relación a la obligación tributaria.

Pérez Royo (2008) nos habla de tres funciones: “de génesis de la obligación tributaria, función de identificación del cada tributo y función de índice o concreción de capacidad contributiva”. (p.138)

## **6.1.1 Estructura del Hecho imponible**

### **6.1.1.1 Elemento Subjetivo**

Balladares Saballos (2005) define con precisión este elemento expresando: “El elemento subjetivo del hecho imponible se refiere a sujeto que resulta gravado una vez realizado el presupuesto de hecho”. (p. 97)

Es decir, el elemento subjetivo es aquella persona que realice la hipótesis normativa que da origen a la obligación tributaria, quedando entonces sujeto al pago de la prestación dineraria, a esta relación existente hecha por la ley entre el presupuesto de hecho y un sujeto es lo que se llama titularidad del hecho imponible, misma que nos determina qué sujeto se ubicará en la posición de contribuyente. (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, 2009)

Giannini (1956) por su parte expresa que el elemento subjetivo: “Consiste en una determinada relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento objetivo o material”. (p. 84)

### **6.1.1.2 Elemento Objetivo**

El elemento objetivo lo define la doctrina así: “Es una situación de hecho que en el mismo se contiene” (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, 2009, p. 114), o bien, “El hecho mismo, acto u operación que resulta sujeto el tributo”. (Balladares Saballos, 2010, p. 98)

Por su parte González García & Lejeune Valcárcel (2000) se expresan en tono:

Con variedad de nombres (objeto del presupuesto, presupuesto objetivo y objeto del hecho imponible, entre otros), que con desigual fortuna vienen a indicar una misma cosa, la doctrina suele referirse al elemento objetivo del hecho imponible, es decir, a la situación de hecho o elemento de la realidad



social tomado en consideración por la norma para configurar cada tributo.  
(p. 194)

#### **6.1.1.2.1 Aspecto Material del Elemento Objetivo**

Constituye el presupuesto de hecho, acto, negocio, estado o situación, que manifiesta un índice de capacidad contributiva, que está sujeta a la imposición.  
(Balladares Saballos, 2005)

El presupuesto de hecho de la obligación tributaria puede consistir en:

- Un hecho o fenómeno de contenido económico, que se convierte en hecho jurídico- tributario al tipificarlo en la ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible (...)
- Un acto o negocio jurídico.
- El estado, la situación o la cualidad de la persona.
- La actividad de una persona que no es específicamente catalogable dentro de un tipo concreto de actividades económicas o jurídicas
- La titularidad de Derechos. (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, 2009, pp. 114 y 115).

#### **6.1.1.2.2 Aspecto Espacial del Elemento Objetivo**

Sainz De Bujanda citado por González García & Lejeune Valcárcel (2000) expresa sobre el aspecto espacial: “Es el elemento que, generalmente, determina la eficacia de las normas tributarias dentro de un territorio dado”. (p. 196)

Al respecto, Balladares Saballos (2005) nos dice, el elemento espacial, “indica el lugar de producción del hecho imponible (...) ello significa el lugar de realización de la manifestación de capacidad contributiva contenida en la hipótesis normativa”.  
(p. 98)

Lo que ambos autores nos expresan son complementarias entre sí, ya que la determinación del lugar de realización de la manifestación de capacidad contributiva, nos indica la norma aplicable de ese territorio.

#### **6.1.1.2.3 Aspecto Temporal del Elemento Objetivo**

El elemento temporal es asistido por una especial importancia en la estructura del hecho imponible, este determina el devengo. (Pérez Royo, 2008)

El devengo es entendido por Balladares Saballos (2005) como: “El momento en que se ha realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria o el derecho de crédito a favor del Estado”. (p. 99)

Otras de las importancias de este elemento, gira en torno a una clasificación, en dependencia de la forma de realización del hecho imponible, es decir, el momento en que la obligación tributaria se vuelve exigible o líquida.

En atención al elemento temporal, se puede clasificar la obligación jurídica-tributaria en: tributos instantáneos y tributos periódicos. El primero de estos, como su nombre lo expresa son aquellos en los que el hecho imponible se realiza instantáneamente, es decir, la obligación tributaria se vuelve exigible en ese preciso instante. En cambio en los segundos, la realización del hecho imponible se prolonga en el tiempo de forma continuada o con tendencia a repetirse.

#### **6.1.1.2.4 Aspecto Cuantitativo del Elemento Objetivo**

El grado de intensidad con que se realice el hecho imponible es lo que se entiende por elemento cuantitativo del hecho imponible. Esta intensidad o volumen de cumplimiento del hecho imponible da origen a la clasificación de los tributos en fijos y variables, los cuales serán diferenciados en dependencia de la existencia o no de esta variación de intensidad de cumplimiento.

## **6.2 Base Imponible**

González García & Lejeune Valcárcel (2000) definen a la Base Imponible como:

Aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del tributo. (pp. 264 y 265)

De igual modo Pérez Royo se expresa sobre la Base Imponible definiéndola como: “Una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del hecho imponible o, más exactamente, de su elemento material, el criterio para mensurar cada hecho imponible real o concreto”. (p. 186)

Giannini (1957) sintetiza todo lo anterior representando la Base Imponible como: “La Expresión cifrada del presupuesto de hecho”. (p. 153)

La base imponible desempeña dos funciones importantes en la estructura de la obligación jurídica- tributaria. Ramallo Massanet (1978) dice, refiriéndose a las funciones de la base imponible, lo siguiente: “La base imponible es una magnitud que, por un lado mide algún elemento del hecho imponible, y que, por otro, sirve para concretar la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen”. (p. 659)

Estas funciones que explica el autor, es en lo que la literatura suele expresarse como función de pasado y función de futuro, o bien, funciones retrospectiva y proyectiva, respectivamente.

Balladares Saballos (2005) nos habla al respecto diciendo: “La base imponible constituye un eslabón cuyas funciones principales son: medir la capacidad contributiva relativa del sujeto y determinar la cantidad que en principio ha de constituir la cuota”. (p. 103)

## **6.2.1 Métodos de Determinación de la Base Imponible**

### **6.2.1.1 Estimación Directa**

El método directo se basa en las declaraciones o documentación presentada por el contribuyente o aquellos datos consignados en los libros de registro. (González García & Lejeune Valcárcel, 2000)

De lo mismo, Pérez Royo (2008) expresa:

Lo que caracteriza realmente a la estimación directa es que en ella existe una perfecta correspondencia entre la definición de base imponible y su medición, que se lleva a cabo directamente sobre las magnitudes empleadas en la propia definición, sin la medición de concepto o magnitudes añadidas. (p. 189)

### **6.2.1.2 Estimación Objetiva**

Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2009) abordan el tema diciendo: “No parte de los elementos reales, sino que la base imponible se calcula a partir de una serie de signos, índices, o módulos fijados”. (p. 163)

Agrega el mismo autor: “Se trata de una determinación de rendimientos netos, por vía aproximada, indiciaria, según los índices mencionados, con los cuales la ley supone relacionados a estos rendimientos”. (p. 163)

Este método se caracteriza por ser opcional o voluntario y por funcionar por previsión expresa en la ley. (Pérez Royo, 2008)

### **6.2.1.3 Estimación Indirecta**

Pérez Royo (2008) expone:

El régimen de estimación indirecta es, pues, un régimen subsidiario de los de estimación directa y estimación objetiva. Se trata de un sistema que entra en juego solo en aquellos casos anómalos en que el incumplimiento de sus deberes por parte del sujeto pasivo o la presencia de otras circunstancias determinan que no sea posible calcular la base de acuerdo con lo previsto en la ley. (p. 192)

### **6.2.2 Clasificación de la Base Imponible**

Balladares Saballos (2005) nos ofrece una primera clasificación ente “Base imponible y base liquidable” (p. 103). Siendo esta última, el producto residual de aplicar las deducciones posibles a la base imponible. *A contrario sensu*, la base imponible en sentido estricto, refiere a aquella que no ha sido sometida al proceso de reducción. Esta primera clasificación surge a raíz de la existencia o no de reducciones (Ramallo Massanet, 1978)

En razón de la forma de su expresión cuantitativa, la base imponible puede clasificarse en monetaria y no monetarias. La importancia de esta diferenciación radica que en virtud de ella se aplicará uno u otro tipo de gravamen, en la primera de estas se deberá aplicar un gravamen de tipo porcentual, y al segundo tipo de base imponible deberá gravarse por aplicación de cantidades monetarias sobre las unidades físicas o de otro tipo. (Balladares Saballos, 2010)

### **6.3 Tipo de Gravamen**

Pérez Royo (2008) expone que para determinar la cuota en los tributos de cuotas variables es necesario aplicar el tipo de gravamen, es decir, que el tipo de gravamen determina “en qué cuantía será el sujeto pasivo deudor del Ente Público por haber incurrido en el hecho imponible propio del impuesto”. (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, 2009, pp. 166 y 167)

Los tipos de gravamen pueden ser de varias clases, una primera clasificación surge en razón de a qué tipo de base se aplique, a base imponible monetaria o a base imponible no monetaria, las que definíamos en el apartado anterior.

Los que se aplican a bases monetarias reciben el nombre de alícuotas, estos consisten en porcentajes que se aplican sobre las bases. Estos tipos a su vez se clasifican en proporcionales y progresivos. (González García & Lejeune Valcárcel, 2000)

Balladares Saballos (2010) define los tipos proporcionales como: “Aquellos que no varían al variar la base imponible”; (p. 104) es decir, son siempre un porcentaje fijo, que no refleja alteración, al cambiar la magnitud de la base imponible.

En el polo opuesto, “los tipos progresivos vienen determinados por la variabilidad creciente de la base: cuanto mayor sea la base, más alto será el tipo a aplicar”. (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, 2009, p. 167)

También dentro de estos existe una tercera clase de alícuota, la de tipo regresivo, que es caracterizada por presentar variación al variar la base, como sucede en los tipos progresivos, pero a la inversa, es decir, a mayor sea la base, menor será el tipo aplicable. Este tipo contraviene el principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, los tipos de gravamen aplicados a bases imponibles no monetarias, se aplicaran únicamente cantidades a pagar por cada unidad o conjunto de unidades de la base. (Balladares Saballos, 2005)

#### **6.4 La Cuota Tributaria y la Deuda Tributaria**

El proceso de cuantificación de la obligación tributaria debe arrojar una cifra como resultado final, esta cifra es lo que se denomina cuota tributaria.

Pérez Royo (2008) entiende la cuota tributaria como: “El momento final de la cuantificación del tributo en cuestión, la cual se obtiene de la conjugación de los demás elementos constitutivos del tributo”. (p. 185)

Balladares Saballos (2005) expresa que: “la cuota tributaria es la obligación cuantificada. Su montante, la cantidad a pagar por el deudor y la deuda tributaria en su sentido estricto y genuino”. (p. 105)

En las obligaciones tributarias de cuota fija, esta cuota tributaria se ve expresa en la ley, en cambio, en los tributos de cuotas variables, surge como resultado de la tipo de gravamen a la base imponible. (Pérez Royo, 2008)

Por su parte la deuda tributaria se alcanza al aplicar todas las deducciones permitidas y recargos a la cuota tributaria. Es lo que en la doctrina se denomina como cuota líquida, al resultante y cuota íntegra a la deuda. (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, 2009)

## **CAPITULO 2: BENEFICIOS TRIBUTARIOS COMO MEDIDAS DE DESARROLLO ECONÓMICO. ESTUDIO PRÁCTICO DE LOS BENEFICIOS OTORGADO EN LA LEY DE INCENTIVOS PARA LA INDUSTRIA TURÍSTICA.**

### **1. Medidas Tributarias de Intervención Pública**

El intervencionismo público surge como consecuencia del modelo de Estado Social de Derecho que, como esbozamos en líneas pasadas, rompe con el esquema histórico del Estado vigilante o estático, por el de un Estado protagónico e intervencionista en pro de la igualdad material, la que definíamos con anterioridad.

Recordamos que, el establecimiento de un Estado bajo el modelo de un Estado Social de Derecho posee un hondo calado dentro de las funciones naturales de este, proveyendo a estas de nuevas tareas de corte político, económico y Social. Estas ideas que refrescamos, son las que dan la pauta para el surgir del dirigismo estatal, lucrándose este de los mecanismos que le ofrece el Derecho, en particular

estudio, los ofrecidos por el Derecho Tributario como parte del ordenamiento jurídico.

El Derecho tributario alza sus velas en la persecución del bien común, el alcanzar una distribución más justa de las riquezas y la búsqueda de la igualdad material, funciones principales de un Estado Social de Derecho, dando como resultado el nacimiento de la Extrafiscalidad.

El fenómeno extrafiscal apoyado en las instituciones del Derecho Tributario, genera las llamadas Medidas Tributarias de Intervención Pública. Balladares Saballos (2005) trata de definir las expresando: “No son más que los instrumentos tributarios que pueden ser utilizados para la consecución de los fines extrafiscales de la imposición”. (p. 89)

A través de estos mecanismos el Estado, puede facilitar u obstaculizar actividades, o bien incentivar o disuadir de estas en pro de una política socio-económica. (González García, 2002)

Los medios de Intervención Pública se manifiestan en tres categorías fundamentales:

- Tributos con fines extrafiscales o no fiscales
- Recargos con fines extrafiscales
- Beneficios Tributarios.

### **1.1. Tributos con Fines Extrafiscales**

En un primer acercamiento definimos el tributo como una detracción patrimonial, a título del Estado, para el sufragio de los gastos públicos.



También develamos las notas características de esta definición clásica, siendo: la existencia de un sacrificio patrimonial por parte del contribuyente; y en segundo lugar la finalidad fiscal de esta, es decir, el cumplimiento del deber de solidaridad, al dar un aporte pecuniario al Estado para saldar los gastos producto del cumplimiento de sus funciones.

Asimismo, hablamos de la transformación de este concepto al incorporar al tributo una finalidad distinta de la recaudatoria, una finalidad extrafiscal, y de sus principales discusiones.

Dijimos que, las nuevas funciones del Estado se levantan dentro de la fisonomía del tributo, generando una alteración celular en la estructura genética del mismo, es decir, el enfoque de la tributación hacia la igualdad sustancial, desarrollo económico, protección ambiental, ha hecho de este, más que un medio del que se dota el Estado para el sufragio de sus gastos, en un instrumento de intervencionismo estatal socio- económico.

En raíz de esto el tributo con fines no financieros se materializa como medio de ordenación económica y social. (Yebra Martul-Ortega, 2001)

Balladares Saballos (2010) define los impuestos con fines extrafiscales como:

Prestaciones patrimoniales generalmente pecuniarias establecidas por ley, cuyo hecho imponible se basa en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, con el fin de disuadir determinadas conductas o actividades, legitimadas por principios y fines constitucionales alternos al principio de capacidad contributiva. (p. 153)

Esta disuasión de la que se nos habla es lograda a través de una sobreimposición de una determinada operación. (Varona Alabern, 2010)

Es decir, en general este tipo de instrumento posee una finalidad desincentivante, gravando con mayor severidad al sujeto, aumentando la presión tributaria,

situación legitimada por los fines extrafiscales de la imposición. Lo que en resumidas cuentas supone con esto es la no realización del hecho imponible (Yebra Martul- Ortega, 2002)

Esta proyección desincentivante, se fundamenta en la existencia de manifestaciones o actividades sociales o económicas que resulten dañosas para la colectividad. (Giannini, 1957)

Varona Alabern (2010) se expresa de esto afirmando: “No cabe duda de que la necesidad de afrontar determinadas conductas sociales o económicas perturbadoras ha supuesto un importante estímulo a la creación de impuestos extrafiscales”. (p. 181)

Yebra Martul-Ortega (2001) distingue dos tipos de finalidades no fiscales: una económica-social, dirigida a un contenido económico y también de carácter proteccionista (ej. Los tributos medioambientales); y otro social- redistributivo, por cuanto pretende una distribución más justa de la riqueza. Esto a pesar de equiparlos en líneas siguientes de su obra.

Balladares Saballos (2010) expone las tres premisas sobre las cuales se yerguen la determinación cualitativa de los impuestos con fines extrafiscales:

- a. Los impuestos con fines extrafiscales deben entenderse como tratamientos tributarios aditivos que se introducen en el ordenamiento jurídico tributario a través del hecho imponible que actúa en función promocional.
- b. Son instrumentos incluso más desincentivantes respecto de los impuestos previamente existentes en el sistema fiscal, (...), de índole prevalentemente fiscal.
- c. Se refieren mediante principios constitucionales en función promocional ligados a la efectividad de los principios de igualdad sustancial, no obstante deban fundarse en el principio de capacidad contributiva. (p. 154)

## **1.2. Recargos con fines Extrafiscales**

Esta clase de medios de intervención pública, son entendidos por García Frías citado por Méndez Morales (2010) como: “Tributos que se superponen a otros ya existentes, de forma tal que coexisten dos gravámenes con un mismo hecho imponible”. (p. 44)

En este concepto repetido por el autor, se evidencia que los recargos son medidas que aumentan la carga impositiva, imponiendo un mayor gravamen a la realización del supuesto de hecho establecido por ley.

Al igual que en los tributos con fines extrafiscales, los recargos con fines extrafiscales pretenden desincentivar la realización de actividades que sean consideradas dañosas para la colectividad.

## **1.3. Beneficios Tributarios**

Los Beneficios Tributarios se insertan en el sistema tributario como una especie más del género denominado estructuras minorativas de la obligación tributarias. Es decir, aquellas que producen un efecto atenuante sobre el adeudo generado a la realización del presupuesto de hecho establecido.

Balladares Saballos (2005) los define los beneficios tributarios como: “Medidas tributarias de intervención pública que minoran la carga tributaria mediante vía derogativa y actúan en sede promocional”. (p. 92)

García Luis citado por Lalanne (2002) entiende esta misma figura como: “Normas derogativas de otras normas que componen la estructura del impuesto y que están orientadas a la consecución de objetivos extrafiscales”. (p. 16)

Por otro lado, Cruz de Quiñones (2002) conceptualiza los beneficios como:

Disposiciones de dirigismo económico, amparadas por la Constitución que obran dentro del tributo para otorgar una ventaja económica a un sujeto pasivo actual o potencial, relacionada con la realización de una determinada conducta suya, que se estima de interés para la comunidad y con la cual coadyuva al progreso en general sin detrimento de la justicia en la tributación. (p. 6)

A raíz de estas definiciones podemos abstraer las notas que caracterizan esta institución, las que Fichera citado por Téllez García (2008) enumera:

- Los beneficios tributarios constituyen tratamientos tributarios minorativos, que se introducen en el ordenamiento jurídico impositivo, mediante la incardinación de normas promocionales de carácter obligatorio.
- Son instrumentos incentivantes, de índole prevalentemente extrafiscal,
- Se refieren a principios constitucionales en función promocional ligados a la efectividad del principio de igualdad sustancial. (p. 388)

El ordenamiento jurídico- tributario, Código Tributario, nicaragüense, por su parte ofrece un concepto de beneficios tributarios en su artículo 56, el cual reza:

Arto. 56: Son Beneficios Tributarios, las condiciones excepcionales concedidas a los contribuyentes para disminuir la onerosidad de la carga tributaria en circunstancias especiales.

Esta definición del código tributario, no refleja en su redacción características de las que previamente hablábamos, la primera es la función promocional y segunda el carácter incentivante de esta norma derogatoria.

Cruz de Quiñones (2002) expone que los beneficios tributarios: “Se fundamentan en razones de bienestar general, objetivo o estratégico, operan desde fuera del tributo, pero se insertan en su estructura y se traducen en “ventajas tributarias” para sus destinatarios”. (p. 1)

Por su parte Yebra Martul- Ortega opina que los beneficios tributarios se basan en que:

La plena justicia tributaria no puede limitarse al reparto de los costos de los servicios públicos, y por consiguiente a la fiscalidad, sino que impone además de los beneficios tributarios de incentivo, como son las exenciones, las deducciones y desgravaciones fiscales para el desarrollo económico y el bienestar social. (p. 9)

Rezzoagli (2006) devela que:

Los Beneficios Tributarios pueden dividirse en dos grupos:

- Totales, que actúan en el hecho imponible siguiendo también criterios de extra fiscalidad, excluyendo a los sujetos afectados de la obligación de pago de los tributos,
- Parciales, constituidos por aquellas (...) que provocan una desgravación en la cuantía de la deuda tributaria, pero sin llegar a exonerar totalmente a los sujetos que contempla.

### **1.3.1. Figuras Similares y Principales diferencias: Minoraciones Técnicas**

Las minoraciones técnicas también son estructuras minorativas que logran una reducción en la deuda jurídico-tributaria, y al igual que los beneficios tributarios forman parte de las llamadas Estructuras minorativas de la Obligación Tributaria.

Ambas instituciones poseen tal semejanza que solo a través de la técnica interpretativa se logra determinar cuándo estamos frente a un beneficio tributario y cuando frente a una minoración técnica. (Balladares Saballos, 2010)

La principal diferencia entre estas estructuras minorativas de la obligación tributaria gira en torno a la consecución de fines extrafiscales por parte de los beneficios tributarios, los cuales procuran la igualdad sustancial, en cambio las minoraciones técnicas obedecen a los cánones del principio de capacidad contributiva. (Miranda Castillo, 2008)

Por su parte Cruz de Quiñones (2002) expresa sobre el tema:

Aunque tienen en común exenciones técnicas o minoración estructurales que generan un menor recaudo público, la diferencia radica en que las exenciones técnicas no buscan, en lo fundamental un objetivo promocional extrafiscal, (...), sino que obedecen a razones técnicas de indagación de la real capacidad contributiva del sujeto, para lo cual valoran el origen de las rentas, las condiciones en las que se realizan y, por supuesto, las circunstancias personales del sujeto. Por el contrario, los incentivos (beneficios fiscales) buscan promover el ejercicio de ciertas actividades económicas o conductas sociales con fundamento en otros postulados constitucionales, distintos del deber de contribuir y reconocen abiertamente su función dirigista hacia objetivos deseados por el legislador. (p. 1)

### **1.3.2. Tipos de Beneficios Tributarios**

Habiendo ya expuesto los elementos configuradores de la obligación tributaria, esfuerzo que no fue en vano, hablaremos sobre la clasificación de los beneficios tributarios. Estos adquieren sus diferentes denominaciones en dependencia de a qué estructura cuantitativa del tributo se adhieran u operen. (Lalanne, 2002)

Así pues, estos serían: la Exención extrafiscal, la bonificación, las reducciones y el tipo reducido.

#### **1.3.2.1. La exención Extrafiscal**

La norma de exención es estudiada por la doctrina desde dos enfoques: como presupuesto excepcional y como situación objetiva configuradora del tributo.

La primera de estas tendencias entiende a la exención como una norma de carácter excepcional que funciona, explica Sainz de Bujanda, como dos normas contrapuestas, es decir, el envés del tributo, donde una da nacimiento a la obligación tributaria y la segunda enerva los efectos de la primera. (Rezzoagli, 2006)

Berliri citado por Lalanne (2002) apoya esto exponiendo que en la exención: “Además de verificarse el hecho imponible, se ha producido otra circunstancia que neutraliza la eficacia del hecho generador”. (p. 7)

El segundo de los enfoques, elimina el carácter excepcional de la norma, afirmando que la norma de exención es un elemento connatural a la configuración del tributo. Como expresa Rezzoagli (2006) son normas que complementan y delimitan el hecho imponible del tributo desde adentro, constituyendo un todo orgánico.

González García citado por Flores Miranda (2008) considera que las exenciones constituyen: “Vías de derogación de la eficacia jurídica del hecho imponible en vía positiva”. (p. 135)

Al igual que los dos autores precedentes D’Amati citado por Lalane (2002) opina que:

La exención no puede ser considerada simplemente como un modo de no ser del impuesto, que puede expresarse mediante el recurso puro y simple a la noción de ausencia de la deuda y, por tanto, con un valor denegatorio a título jurídico, sino que representa una modalidad de la imposición. (p. 7)

Bajo este prisma la norma de exención funciona de la siguiente forma: aun cumpliéndose el hecho imponible generador de la obligación tributaria, surten en él los efectos derogatorios de su efectividad a cargo de la norma de exención. En esta situación, el cumplimiento del presupuesto de hecho establecido también es, en paralelo, el cumplimiento de la norma de exención.

Ambos conceptos presentan similitudes en su génesis, expresan que la exención se aplica al hecho imponible del tributo, asimismo exponen la naturaleza de la norma de exención, que es la de mesurar el adeudo tributario.

Independientemente de por qué postura se opte, las exenciones pueden existir en dos sentidos, según González García (2002), quien se expresa al respecto diciendo: “Las exenciones pueden establecerse tanto por razones de capacidad contributiva (exenciones fiscales) como por razones ajenas a la capacidad contributiva (exenciones extrafiscales)”. (p. 27)

Ya en líneas pasadas hicimos la salvedad de que cuando nos encontráramos frente a una norma que produzca un efecto reductor en la carga impositiva que tome para su confección los cánones del principio de capacidad contributiva, esta es una minoración técnica.

Ahora bien, bajo esta acepción, las exenciones de índole extrafiscal, representan un instrumento con fines intervencionistas de políticas públicas que adherido al hecho imponible, derogan la eficacia de este pese a su cumplimiento.

#### **1.3.2.1.1. Diferenciación entre la exención y los supuestos de no sujeción**

Rezzoagli (2006) conceptualiza los supuestos de no sujeción como: “Aquellas normas jurídicas aclaratorias que, actuando desde fuera del hecho imponible, lo delimitan por vía negativa, estableciendo límites claros del mismo y eliminando cualquier tipo de dudas al respecto”. (p. 19)

Es decir, la no sujeción representa un elemento aclaratorio de la norma que funciona determinando los supuestos que se encuentran fuera de la hipótesis normativa.

Como podemos notar, ambos instrumentos figuran en razón del hecho imponible, uno actuando por vía positiva y el otro por vía negativa.

Araújo Falção citado por Lalanne (2002) expone las diferencias entre ambas figuras:



Cuando se trata de no incidencia (no sujeción), no se adecua el tributo por qué no llega a nacer la obligación tributaria misma; en la exención, por el contrario, se debe el tributo por que la obligación existe, pero la ley dispensa su pago; por consiguiente la exención presupone la incidencia, porque es evidente que solo puede dispensarse del pago de un tributo que realmente se deba. (p. 10)

En consonancia, González García & Lejeune Valcárcel (2000) expresan:

La diferencia entre exención y no sujeción reside en que en la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente el cumplimiento de esos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente debió nacer. En los supuestos de no sujeción, sin embargo, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible; al no realizarse éste no cabe eximir o liberar deberes no nacidos. (p. 206)

En síntesis, aunque ambas figuras actúan en relación al hecho imponible de la obligación tributaria, uno funciona como un elemento adherido a éste que deroga la eficacia material del mismo, eliminando la obligación de adeudo, lo que sería la exención; y por polo opuesto, no encontramos a un elemento aclaratorio que funciona fuera de la esfera del hecho imponible, estableciendo los supuestos que no comprenden hipótesis de hecho que recogen una manifestación de capacidad contributiva cuyo cumplimiento produzca una obligación.

#### **1.3.2.2. La Bonificación**

González García (2002) identifica las bonificaciones como: “Minoraciones de carácter específico, establecidas generalmente sobre la cuota, con una decidida vocación promocional, suponiendo, por tanto, un beneficio fiscal para quienes se sitúan en el supuesto de hecho incentivador previsto por la norma”. (p. 28)

Asimismo, Rezzoagli (2006) ofrece otro concepto, en opinión personal más concreto: “Se entiende por Bonificación aquel mecanismo desgravatorio, creado por el legislador, que persiguiendo finalidades de naturaleza extrafiscal, actúa en

la cuota produciendo una desgravación parcial del gravamen a soportar por los sujetos pasivos afectados”. (p. 56)

De los dos conceptos ofrecidos por los diferentes autores, se extrae que las bonificaciones actúan sobre la cuota, como instrumento de política socio-económica generando una ventaja fiscal para el sujeto pasivo de la obligación.

#### **1.3.2.3. Los tipos reducidos**

Miranda Castillo (2008) revela:

El tipo reducido, entendido como la disminución del montante del porcentaje para la reducción de la carga tributaria, tiene una clara función promocional con el fin de incentivar determinados supuestos. Es debido a esta finalidad que se constituye como un beneficio tributario. (p. 408)

Este tipo de beneficios tributarios se desarrolla en el tipo de gravamen, siendo este, el elemento que determina la cuantía en la que el sujeto pasivo es deudor. La base imponible perfecciona en este su función de futuro, para determinar la cuota tributaria.

#### **1.3.2.4. Las reducciones**

González García (2002) las define como: “Minoraciones de carácter heterogéneo, que con frecuencia se utilizan de forma genérica. Algunos ordenamientos se sirven de ellas, preferentemente para aplicar minoraciones, fiscales o extrafiscales, en la base”. (p. 28)

Es decir, este mecanismo de minoración funciona sobre la base imponible y puede ser utilizada para estimular a determinados comportamientos económicos a los sujetos pasivos de la obligación. (Miranda Castillo, 2008)

#### **1.4. Teoría de la Justa no Imposición**

Los beneficios tributarios en general se fundamentan en una serie de premisas que la doctrina ha denominado “Teoría de la justa no imposición”.

La utilización de instituciones tributarias como medios para incentivar o disuadir determinadas actividades consideradas provechosas o dañosas, respectivamente, ha llevado a la doctrina a establecer criterios que razones y fundamente esta medida.

El Instituto Latinoamericano De Derecho Tributario en sus vigésimas primeras jornadas de estudio realizadas en Génova, ahonda sobre el tema y lo abarca con gran claridad y determina:

- 1) Un impuesto puede integrar en su estructura fines fiscales y fines extrafiscales, y estos, no siempre serán claramente distinguibles entre sí.
- 2) Que el tributo es esencialmente un mecanismo para enterar dinero a las arcas estatales para el sufragio de los gastos públicos, aunque pueden prestarse al servicio del Estado para la consecución de otros fines distintos de este.
- 3) Los beneficios fiscales son medidas de intervención pública impuestas por ley (en principio) que minoran total o parcialmente la carga impositiva en pro del desarrollo de políticas socio- económicas.
- 4) El bien común es la base donde pivotan el establecimiento de los beneficios tributarios.
- 5) Siendo que los tributos pueden perseguir fines fiscales y no fiscales es necesario el establecimiento de contrapesos que limiten a estos últimos para la existencia de una armonía.
- 6) El respeto al principio de capacidad contributiva constituye un elemento esencial en la relación jurídico tributaria y opera como limite al poder del

Estado, en tanto plasma el principio de igualdad en el campo del derecho tributario, de manera que no constituye una violación de dicho Derecho el establecimiento de medidas que exijan un distinto tratamiento para determinadas situaciones o sujetos, siempre que esté sustentado en una norma constitucional.

- 7) En la medida que los beneficios fiscales pretendan objetivos económicos- sociales directamente relacionados con el crecimiento económico o una más equitativa redistribución de la renta, no pueden ser incompatibles con el principio de capacidad contributiva, pues aunque distribución de la renta y distribución de las cargas fiscales son operaciones sustancialmente distintas, una equitativa distribución de las cargas fiscales puede ser el camino utilizado para favorecer a la equitativa distribución de la riqueza. (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2002)

Después de todo lo relatado, es claro que, dentro de estas premisas yacen los fundamentos teóricos que reflejan la práctica del Estado de establecer medidas de fomento de carácter fiscal para incentivar actividades consideradas de provecho para la sociedad.

### **1.5. Límites de Los Beneficios Tributarios**

Los Beneficios Tributarios representan un incentivo a conductas deseadas por una política de desarrollo socio económico, que se refleja en una condición ventajosa a quien realicen éstas.

Hemos reflejado a lo largo de este escrito que la imposición tiene como límites de su confección una serie de principios, que en su momento analizamos, dividiéndose estos en razón de su contenido en dos grandes clasificaciones, los formales y los materiales, siendo el principio de legalidad y el de reserva de ley

contenido del primer grupo; y los de igualdad, proporcionalidad, capacidad contributiva y progresividad integrantes del segundo bloque.

Las medidas de intervención públicas, contienen fines extrafiscales, los cuales persiguen el desarrollo social y económico, así como la igualdad material, la que abordamos con antelación.

Asimismo la potestad tributaria normativa en relación a los beneficios tributarios posee límites que regulan su existencia y desarrollo. Estos límites tratan de evitar que las normas desgravatorias de la carga impositiva resulten en eventuales privilegios o inmunidades fiscales.

Estos límites son cinco:

- Temporalidad,
- Selectividad rigurosa,
- Cuantitativos,
- Evaluación y control permanente, con publicación;
- Coordinación entre los diversos niveles.

#### **1.5.1. Temporalidad**

La norma de derogación de la eficacia material de la obligación tributaria no puede estar sujeta a la perpetuidad, esta debe establecer un plazo de validez existencial, la cual debe estar claramente expresa en la ley.

La no existencia de un término de valor generaría *a priori* una inmunidad fiscal.

#### **1.5.2. Selectividad Rigurosa**

Los beneficios tributarios deben ser otorgados dentro de programas generales de desarrollo y no de modo antojadizo por el legislador (Vergara, 2002), es decir,

debe existir un verdadero motivo de acción para la sujeción a una norma de incentivo.

### **1.5.3. Cuantitativos**

Vergara (2002) refiere a este límite como la necesidad de: “Ser conocidos en su cuantía, para lo cual es imprescindible que los gobiernos adopten algún tipo de presupuesto de gastos fiscales”. (p. 4)

### **1.5.4. Evaluación Continua y Control Permanente**

Rezzoagli (2006) destaca como importante:

La realización de un permanente seguimiento de los beneficios tributarios existentes, para apreciar en qué medida se alcanza con ellos la finalidad económica para la que fueron concedidos, ya que existe la posibilidad de que estos no representen fielmente la utilidad esperada o pretendida por el legislador, resultando de esta manera, verdaderos privilegios que deben ser extirpados del ordenamiento tributario por no responder a ninguna finalidad constitucional y contrariar los principios conformadores del sistema tributario. (p. 137)

### **1.5.5. Coordinación entre los diversos niveles de gobierno**

Los beneficios tributarios, están dirigidos a áreas en desarrollo o bien sectores importantes que pretenden explotarse. Esto sumado a la necesidad de constante que mencionábamos antes, hacen menester una confabulación en el tema de los niveles de gobiernos enterados sobre el sector.

### **1.6. Estudio de cómo operan los beneficios tributarios, sus tipos y límites, a través de la Ley de Incentivos para la Industria Turística de la República de Nicaragua**

Los beneficios tributarios son estructuras minorativas que, obedeciendo a objetivos promocionales o incentivantes, es decir, extrafiscales, se adhieren a las estructuras cuantitativas de la imposición, y provocan un efecto desgravatorio, total o parcial, de la deuda tributaria.

Posterior a haber realizado una exposición teórica de los Beneficios Tributarios, sus tipos, sus límites, creo necesario hacer un apartado referido a un análisis práctico de estos, y para ello tomaré como término de análisis la ley de Incentivos para la Industria Turística.

La Ley de Incentivos para la Industria Turística, Ley N° 306, publicada en la Gaceta, Diario Oficial N° 117 del 21 de junio 1999, establece en su articulado una serie de disposiciones de carácter derogatorio, en razón de, como su nombre lo expone, incentivar el desarrollo del sector turismo en Nicaragua, es decir, es una norma que otorga Beneficios Tributarios.

En vista de que la mayoría de beneficios otorgados operan sobre los impuestos al valor agregado (IVA), impuesto sobre la renta (IR) y sobre el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI); es preciso hacer una breve referencia a sus elementos cuantitativos.

El impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, que grava el gasto. Esta especie tributaria puede recaer sobre enajenaciones de bienes, importaciones y prestaciones de servicios. La base imponible de estos impuestos es el valor del bien o el servicio prestado; tiene una alícuota general del 15%.

El impuesto sobre la renta (IR) grava la renta neta originada en Nicaragua. La base imponible es la Renta Neta, la cual resulta de restarle las deducciones de ley a la Renta Bruta, la que refiere a todos los ingresos obtenidos eventual u ocasionalmente, su tipo de gravamen estará en dependencia de si es asalariado o no, para ambos caso existe una tabla progresiva de las alícuotas aplicable para determinados rangos de base imponible, si bien para las personas jurídicas el tipo fijo es del 30%.

El impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), grava las propiedades inmobiliarias ubicadas en la circunscripción territorial de cada Municipio poseídas al 31 de Diciembre de cada año gravable. La base imponible será determinada a través de un avalúo catastral o bien de un auto avalúo municipal. La alícuota del IBI es del 1% sobre el valor que se determine por cualquiera de los mecanismos.

La Ley de Incentivos para la Industria Turística, Ley 306 en sus considerandos II y IV establece:

Considerando II: Que Nicaragua posee bellezas naturales, tales como: Volcanes, lagos, lagunas, ríos y cientos de metros de playas exuberantes y casi desconocidas, que constituyen un potencial que amerita desarrollar para igualar el crecimiento alcanzado en otros países del mundo.

Considerando IV: Que la actividad turística es de interés nacional y tiene carácter básicamente exportador, que permite la incorporación de mano de obra local, generando beneficio a la economía y efectos positivos en la balanza de pagos de país.

Desde estas primeras líneas la ley objeto de reflexión, hace notar unas de las primeras características requeridas para el establecimiento de Beneficios fiscales a un determinado sector, como lo es una finalidad de desarrollo socio económico y además, como en el caso se expresa, una distribución más justa de la riqueza.

Siguiendo, el artículo segundo de la misma ley, incorpora al Instituto de Turismo (de ahora en adelante INTUR), Ministerio de Hacienda y Crédito Público (de



ahora en adelante MHCP), Ministerios del Estado y al Banco Central de Nicaragua (de ahora en adelante BCN), para coordinar, regular, colaborar y financiar el desarrollo de las actividades en el sector del Turismo.

Aquí pues, podemos evidenciar el cumplimiento de uno de los límites que abordábamos en líneas pasadas, como es el de Coordinación entre los diversos entes públicos que intervendrán.

El artículo tercero, enuncia que serán sujetos pasivos de esta disposición legal personas naturales o jurídicas que se dedique o inviertan en las actividades relacionadas al turismo, para lo cual ofrece un listado de los rubros, que se pretenden desarrollar, que por ende serán beneficiados por los instrumentos de minoración otorgados.

Ya entrando en materia del otorgamiento de Beneficios Fiscales, estos se encuentran reflejados en el Capítulo III de la Ley 306, titulado Incentivos y Beneficios, que inicia en el artículo 5.

El primer artículo de Capítulo III de la Ley 306, en su numeral 5.1, enuncia el requisito de la aprobación del Comité Nacional de Turismo, para el otorgamiento de incentivos fiscales por parte del INTUR.

El primer rubro del que nos habla el artículo, son las Empresas que brinden servicios de la Industria Hotelera. Establece montos mínimos de inversión para las distintas categorías del rubro sujetas a las “exoneraciones” siguientes:

- Exoneración de los derechos e impuestos de importación e Impuesto al Valor Agregado (de ahora en adelante IVA) en la compra de materiales de construcción y accesorios fijos de la edificación; así como en la compra local de enseres, muebles equipos, naves, vehículos, automotores de más

de 12 pasajeros y de carga y compra de equipos que ahorren agua y luz; y en, servicios diseño e ingeniería y construcción, en caso del IVA.

- Exoneración del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (de ahora en adelante IBI) por 10 años, a partir de inicio de operaciones, haciendo la salvedad que solo para los bienes inmuebles de la empresa.
- Exoneración del Impuesto sobre la Renta (de ahora en adelante IR) que será del 80% para la generalidad por diez años y del 90% si la ubicación del proyecto es en una Zona Especial de Planeamiento y Desarrollo Turístico, y hasta llegar al 100% de la imposición si se encuentra calificado como Parador de Nicaragua.

Una primera aclaración, que es menester hacer, es el uso del término “exoneración”, este aunque refleje el alivio o el descargue el peso de una obligación, no es la terminología adecuada para referirnos a las operaciones pretendidas, por la consecución de fines extrafiscales.

A continuación determinaremos frente a qué figura, de los tipos de Beneficios Tributarios, nos encontramos.

En las primeras de las “exoneraciones”, se nos muestra claramente una exención extrafiscal, ya que plantea una derogación de la efectividad del hecho imponible en el aspecto material del elemento objetivo del IVA. Puede verificarse lo que en su momento referimos, el cumplimiento en paralelo el supuesto de hecho y la norma de exención.

Al igual que en las primeras, las segundas exoneraciones nos enfrentan a una norma de exención, pero en este caso con una temporalidad limitada, los que verifica el cumplimiento de uno de los límites de los beneficios tributarios.

En el tercero de los casos de exoneración, se hace una diferenciación de grado o medida en dependencia de circunstancias expresas, nos postulamos a definirlo como una bonificación sobre el IR, esto debido, a que se observa que hasta haber calculado la cuota tributaria se hará una reducción en su valor.

El numeral 5.2 del referido artículo establece, un segundo rubro, y que, a las personas naturales y jurídicas que efectúen inversiones, en montos establecidos para las distintas proyecciones, en proyectos públicos y privados de desarrollo y preservación cultural o histórica, se otorgarán los siguientes beneficios tributarios:

- Exoneración sobre el IBI por un término de diez años y de cinco años para el supuesto de restauración superficial.
- Exoneración del IR sobre las utilidades del desarrollo de la actividad turística, por un periodo de diez años.
- Exoneración del IVA y de los derechos e impuestos de importación, por una sola vez, en la compra local de materiales, equipos y repuestos que se utilicen para la construcción, restauración y equipamiento de la propiedad, así como de los servicios de diseños, ingeniería y construcción.
- Consideración como gastos deducibles del IR a las inversiones hechas por personas físicas o jurídicas, que decidan participar en la realización de proyectos de interés público que radiquen en esta categoría, por el periodo que dure la realización de la obra.

Todos los supuestos, salvo el último, encajan dentro de la tipología de los beneficios como una exención, lo que argumentamos por incidir sobre el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, al expresar la norma de exención la liberación de la hipótesis de hecho sujeta a imposición de los impuestos reflejados, con sus diferentes matices.

En los tres supuestos de exención se establecen un tiempo de validez, que responde a lo establecido por el límite de temporalidad de los Beneficios Tributarios, de cinco a diez años para el caso del IBI, de diez años para el IR e instantáneo o por una sola vez para el IVA.

En el último de los otorgamientos, pese al incorrecto uso de deducción, se devela con claridad la presencia de una reducción, actuando sobre la base imponible del IR.

En este caso, la determinación de la temporalidad es condicionada a la duración de la obra a realizar, aunque exista el límite, este no es determinado con claridad y especificación.

El numeral 5.3 de artículo 5 de la ley 306, establece que a las empresas de transporte, el tercer rubro del sector turismo, quedan exonerados de derechos e impuestos a la importación, del IVA y de cualquier otra tasa o impuesto que recaiga sobre la compra de:

- Aeronaves, para el uso de este derecho la base de operación de la empresa deberá estar ubicada en territorio nacional.
- Material promocional, publicitario y papelería del uso exclusivo de la empresa de transporte aéreo.
- Equipos necesarios para la atención de los equipos de rampa.
- Materiales y equipos de informática y telecomunicación.
- Combustible de aviación
- Lubricantes, suministros, piezas y motores, turbinas, todo tipo de repuesto mecánico, reparación y mantenimiento de aeronaves.

- Compra local de comida y bebidas no alcohólicas y demás productos de distribución gratuita a los pasajeros.

La primera observación al respecto del referido inciso, es la no atención a la Selectividad Rigurosa como límite a los Beneficios Tributarios, ya que, en primer lugar, exonera, indistintamente, a todos los supuestos de cualquier tributo aplicable y en segundo lugar la no determinación con claridad de todos y cada uno de los supuestos de hechos exonerados, lo que podría dar pauta a posibles elusiones fiscales, por dejar estos grises legales.

En todos los casos, se establecen desgravaciones de hipótesis de hecho, lo que es decir, se establecen exenciones, como las del IVA, el cual tiene como objeto de imposición gravar el gasto en el que se incurre en la compra de todos los elementos del listado, mismo que a través de esta norma, se exentan de pago por razones promocionales o de incentivo.

El numeral 5.4. Del artículo 5 de la Ley 306, reza:

5.4.: A las personas naturales o jurídicas que se dediquen a las actividades del transporte acuático:

5.4.1. Exoneración de los derechos e impuestos a la importación y del IVA en caso de compra local de embarcaciones nuevas de más de doce plazas, y de accesorios nuevos que se utilizan para el transporte marítimo colectivo de pasajeros.

5.4.2. Exoneración por una sola vez, de los derechos e impuestos y del IVA, para las importaciones de hidronaves, yates, veleros, lanchas de pesca, aperos de pesca y embarcaciones, para fines recreativos y accesorios para el deporte acuático. (Hacemos la observación que, este numeral fue derogado por el artículo de Ley N° 528, posteriormente fue reformado por el artículo 3 de la Ley N° 575)

5.4.3. Exoneración de tasas, impuestos, servicios y de cualquier otra contribución nacional o municipal, en concepto de arribo y fondeo para los

yates que visiten los puertos de Nicaragua, cuya estadía no exceda de 90 días y cruceros que transportan turistas a través de puertos nacionales.

En la redacción de este artículo, al igual que sus antecesores, podemos observar, cómo el legislador pone en práctica una norma de exención sobre hecho imponible del IVA y demás apuestos aplicables, en cuando a compras locales de embarcaciones, estableciendo una derogación de supuesto realizable generador de la obligación tributaria.

Asimismo, es importante destacar que en los numerales 5.4.1 y 5.4.3, olvida establecer un límite temporal, permitiendo de esta manera beneficiarse el sujeto exento ilimitadamente durante el tiempo de validez de la ley. Esto mismo no ocurre en el caso del numeral 5.4.2.

El numeral siguiente del artículo 5 de la ley, refiere a las empresas que se dediquen a operar turismo interno y receptivo y transporte colectivo- terrestre, para las cuales ofrece las siguientes exoneraciones:

- Exoneración de los derechos e impuestos de importación y del IVA, en determinados tipos de vehículos, con las características expresas, así como, en el material promocional y publicitario, previa declaración de necesidad por el INTUR.
- Exoneración de derechos e impuestos de importación e IVA, en la adquisición de equipos de informática y equipos de telecomunicación y cualquier otro que tenga relación directa y necesaria con el servicio de turismo receptivo.
- Exoneración de derechos e impuestos a la importación y del IVA, en la adquisición de armas de fuego para cacería, municiones y avíos para la pesca.

- Exoneración de derechos e impuestos a la importación de bores para pesca deportiva.

De nuevo, puede apreciarse una norma que adolece de un límite temporal de aplicación del beneficio, así como, de la falta de selectividad rigurosa como límite del otorgamiento de dichos Beneficios. Además, en este numeral, nos volvemos a encontrar con el tipo de beneficios tributarios de exención, ya que son normas que establecen como presupuesto de cumplimiento, la liberación de la carga impositiva.

Los siguientes beneficios que abordaremos se encuentran en el numeral 5.6 del artículo analizado de la ley en cuestión, y van dirigidos a las empresas que se dediquen al servicio de alimentos, bebidas. Los beneficios serán los siguientes:

- Exoneración de derechos e impuestos de importación y del IVA, en la compra local de los materiales de construcción y de accesorios de edificación.
- Exoneración de derechos e impuestos de importación y del IVA en la compra local de enseres, muebles, equipos, lanchas y vehículos automotores; compra de equipos que ahorren energía eléctrica y agua y aquellos necesarios para la seguridad del proyecto por un período de diez años.
- Exoneración del IBI, por un término de duración de diez años.
- Exoneración del IVA por servicios de diseño, ingeniería y construcción.
- Exoneración del IR, que varíaran de un 80% a un 100%, por un periodo de duración de diez años.

Como resultado del análisis de los beneficios otorgados por este numeral, reflejaremos que en todos los casos, salvo el del IR, se otorga el tipo de beneficios tributarios que denominamos como exenciones, que como hemos develado en el acápite del tema, así como en anteriores análisis, son normas que actúan sobre el hecho imponible, como se puede observar en los tipos exentos.

Otro detalle que hemos venido develando a lo largo de este capítulo, es que, el legislador en muchas ocasiones obvia introducir dentro de la redacción los límites que la doctrina a impuesto para los beneficios tributarios, no siendo la excepción al hecho el presente numeral.

Por su parte, el beneficio otorgado sobre el IR, es una bonificación, que puede resultar parcial o total.

La ley 306 hace un listado de los beneficios tributarios que se le otorgarán a aquellas empresas que realicen actividades de filmación dentro del territorio nacional y de aquellas de organización de seminarios, convenciones y congresos turísticos.

- Exoneración total del IR derivado de las ganancias de dicha producción o evento.
- Exoneración de cualquier impuesto nacional o municipal que regule la producción o evento.
- Exoneración temporal de los derechos e impuestos de importación y de cualquier tipo de gravamen que recaiga sobre la introducción de equipos, útiles, repuestos, materiales técnicos y demás que se utilice durante el evento.
- Exoneración del IR a los deportistas y artistas, que participen en dichas producciones.



- Exoneración del IVA en la adquisición de papelería e impresiones promocionales para el caso de los seminarios, convenciones y congresos.

En el primer otorgamiento, se establece una norma de exención, alivia de pago a los ingresos producidos por el desarrollo de la actividad.

En el segundo de los supuestos, es importante recalcar, en la falta absoluta de cualquiera de los límites propuestos para los beneficios tributarios, no presenta una claridad y especificación, es decir, no posee una selectividad rigurosa; tampoco establece el tiempo por el cual el beneficio será aplicable, es decir, ausencia de límites temporales.

De esta misma carencia de límites, se encuentran viciados los siguientes dos supuestos.

Los beneficios otorgados a las empresas que inviertan en actividades y equipamientos conexos son:

- Exoneración de derechos e impuestos de importación del IVA, por un término de diez años, en la adquisición de materiales, equipos y accesorios para la construcción equipamiento y desarrollo de la actividad turística.
- Exoneración del IBI por un término de diez años.
- Exoneración del IVA aplicable a los servicios de diseño, ingeniería y construcción.
- Exoneración del IR, en 80, 90 y 100% dependiendo de las circunstancias expresas por la ley.

- Exoneración por diez años de cualquier clase o denominación que recaiga sobre el uso de muelles o aeropuertos construidos por la empresa.

Continuando con el estudio de cómo operan los beneficios tributarios, en análisis a los otorgados por la ley 306, en este caso, en el primero de los supuestos se refiere a una exención, eliminando la efectividad del hecho imponible del IVA, en cuanto a las adquisiciones establecidas, para el desarrollo de la actividad turística.

A este supuesto se incorpora la sujeción a un límite temporal, por diez años.

Lo mismo ocurre para el otorgamiento sobre el IBI, es una exención, y postula una temporalidad limitada de diez años.

Por el caso de la exoneración del IR establecida, funciona una bonificación, es decir, la norma impone un beneficio en adhesión a la cuota tributaria, que resulta en alivianar la carga impositiva, o bien, eliminándola en su totalidad, como uno de los tipos expresos.

De la última de las exoneraciones, es más importante destacar, que pese a establecer un límite temporal, su redacción resulta pobre y omite el cumplimiento a los límites de selectividad rigurosa. La falta de cumplimiento de establecer límites a la norma que otorgan beneficios tributarios provoca que estas resulten en privilegios inmerecidos o inmunidades fiscales.

El último de los numerales que otorga beneficios tributarios en pro del desarrollo del sector del Turismo, establece un apartado para las personas naturales o jurídicas que se dediquen a las actividades de desarrollo de las artesanías nacionales, rescate de industrias tradiciones en peligro y producciones de eventos de música típica y del baile folklórico y la producción de impresos, obras de artes manuales, y materiales de producción turísticas. Para los cuales establece que serán sujetos de los siguientes beneficios:

- Exoneración de derechos e impuestos a la importación y del IVA en la adquisición de materiales, y productos gráficos e impresos para la promoción del turismo y de los materiales y equipos utilizados para la producción de artesanías.
- Exoneración del IVA sobre la venta de artesanías por parte del artesano y por personas naturales o jurídicas que se dediquen a la reventa de estas, a la fabricación y rehabilitación de coches tirados por caballos, la venta de eventos de música típica tradicional y de bailes folklóricos. Para el caso de los centros de comercialización de las artesanías esta exoneración será por diez años.
- Exoneración del IBI por el término de diez años a los centros para la comercialización de artesanías.
- Exoneración del IVA aplicable a los servicios de diseño, ingeniería y construcción y a los servicios de producción y distribución de productos gráficos y materiales de promoción del turismo.
- Exoneración completa del IR de las ganancias producto del desarrollo de las actividades establecidas. Y del 80% para aquellas personas y empresas que se dediquen al negocio de ventas de artesanías por un término de diez años.

En todos los supuestos que otorgan beneficios tributarios afectando el IVA, plantean una exención por ocurrir sobre la hipótesis de hecho del presupuesto sujeto de la imposición, que para el caso en concreto resulta en la ocurrencia de un gasto por adquirir un bien o un servicio. Todas estas exenciones al IVA adolecen de límites de rigurosa selectividad y de validez temporal.

La exoneración al IBI por diez años, se refleja sobre el hecho imponible de este, provocando la no materialización del impuesto, pese al cumplimiento de la hipótesis normativa, por lo que resulta ser una exención.

Las exoneraciones al IR en este apartado, reflejan la presencia del beneficio tributario de la bonificación, porque minoran la carga tributaria previo cálculo de la cuota tributaria, sobre la cual se realizará el incentivo otorgado.

## Conclusiones

1. Un Estado social de Derecho rompe con la concepción antigua de separación del Estado con la Sociedad, convirtiendo de este modo al Estado en partícipe y promotor de la realidad. La instauración de un Estado bajo este modelo tiene como efecto, adiciones en cuanto a funciones y objetivos de ente público, aquellas de procura existencial, desarrollo económico y bienestar común.
2. El Estado se vale de las herramientas que les da el Derecho, como las que brinda el Derecho tributario, para la realización de sus funciones en el nuevo plano aceptado.
3. Los actos de administración referidos a la obtención de ingresos y distribución de gastos configuran lo que llamamos actividad financiera.
4. La Hacienda Pública en el seno de un Estado social de Derecho se convierte en una Hacienda Pública funcional, la cual desarrolla sus funciones de regular la actividad financiera, con vista al desarrollo socio-económico, una distribución más justa de las riquezas y la igualdad sustancial.
5. El sistema tributario tiene como elemento sustancial la finalidad fiscal, pero también, debe estar dirigido a la persecución de las nuevas tareas que asume el Estado bajo los nuevos modelos de constitución.
6. La extrafiscalidad es un fenómeno resultante de la adecuación del Derecho a la evolución de las necesidades de la sociedad.
7. Los principios de justicia tributaria, formal y material, representan mandatos de optimización deben cumplirse en la mayor medida posible por el

legislador para la elaboración de los tributos. Son presupuestos de legalidad y legitimidad que limitan al poder impositivo.

8. Las estructuras minorativas del tributo son instrumentos de reducción total o parcial de la carga impositiva y se clasifican en Minoraciones Técnicas y Beneficios Tributarios.
9. Los beneficios tributarios son medidas desgravatorias, que adhiriéndose a la estructura de la imposición generan una minoración de la carga tributaria, los cuales se otorgan como incentivos al desarrollo de actividades provechosas para la colectividad.

## **Recomendaciones**

1. Las medidas del fomento para un desarrollo socio- económico son necesarias, así también es necesaria una adecuada instauración de dichas figuras, construyendo un verdadero sistema regulado adecuadamente para que estas no pequen de privilegios o inmunidades injustificadas.
2. Debido a la inadecuada técnica legislativa y al uso incorrecto de figuras tributarias en el otorgamiento de beneficios a quienes desarrollen sectores de provecho social, se pueden filtrar en el plano real situaciones de injusticia. Hay que corregir las leyes que conceden este tipo de incentivos al desarrollo, adecuando los términos y estableciendo límites a estas disposiciones.
3. La ley 306 es parca en cuanto a límites a los beneficios que otorga en materia tributaria a aquellas personas que directa o indirectamente desarrollen la industria turística. Debe existir una reforma al respecto, donde se incorporen límites de temporalidad, de control y de selección rigurosa a estos otorgamientos.

## Referencias Bibliográficas

Alexy, R. (2002). *Teoría de los Derecho Fundamentales*. Madrid España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho tributario Tomos I.II*. Bogotá Colombia: Editorial Temis.

Amatucci, A. (2002) Medidas fiscales para el desarrollo económico. XXI Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT. Recuperado el 13 de mayo del 2011, de <http://www.uckmar.net/ILADT/tema1/italia/Amatuccinew.htm>

Araica Álvarez, C. (2009) Análisis del hecho imponible en el impuesto sobre la renta de la República de Nicaragua. En R. Balladares Saballos (Dir.) *Análisis jurídico del sistema tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua* (pp. 215- 240). Managua Nicaragua. UCA

Balladares Saballos, R. (2009). *Análisis jurídico del sistema tributario: propuestas para su reforma en Nicaragua*. Managua: UCA.

Balladares Saballos, R. (2010). El principio de proporcionalidad como límite de los impuestos con fines extrafiscales. En L. Cruz de Quiñones (Dir.) *Lecciones de Derecho inspiradas por un maestro. Liber amicorum* en homenaje a Eusebio González García (pp. 150 – 180). Bogotá Colombia. Editorial Universidad del Rosario.



- Balladares Saballos, R. (2009) La justicia tributaria y sus principios en la Constitución de la República de Nicaragua. En R. Balladares Saballos (Dir.) Análisis jurídico del sistema tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua (pp. 61- 86). Managua Nicaragua. UCA
- Balladares Saballos, R. (2005) Derecho Tributario. Modulo Autoformativo. Managua Nicaragua. UCA.
- Barquero Estevan, J. (2002). *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Calvo Ortega, R. (2008). *Curso de Derecho Financiero I Derecho Tributario*. España: Editorial Civitas.
- Cruz de Quiñones, L. (2002) El sistema tributario como instrumento de desarrollo económico e incentivación. Hacia una teoría de la justa no imposición. XXI Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT. Recuperado el 13 de mayo del 2011, de <http://www.uckmar.net/ILADT/tema1/colombia/Quinones.htm>
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1990). *Curso de Derecho Financiero Español*. 12° edición. Madrid España: Marcial Pons.
- Gallego Peragón J. (2003). *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Editorial Comares.

García Bueno, M. C. (2008). Principios tributarios constitucionalizados: El principio de Capacidad Contributiva. En M.J. Alvarado Esquivel (Coord.). *Manual de Derecho Tributario* (pp. 29- 54). México. Editorial Porrúa.

Giannini. A. D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid España: Editorial de Derecho Financiero.

González García, E. & Lejeune, E. (2000) *Derecho Tributario T I*. 2° edición. Salamanca. España: Plaza universitaria ediciones.

González García, E. (2002) Medidas fiscales para el desarrollo económico. Relación General. . XXI Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT. Recuperado el 13 de mayo del 2011, de <http://www.uckmar.net/ILADT/tema1/Gonzalesrelazionegenerale.htm>

Herrera Áreas, J.R. (2009) Régimen jurídico actual del impuesto sobre la renta en Nicaragua y desigualdad social. En R. Balladares Saballos (Dir.) *Análisis jurídico del sistema tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua* (pp. 187- 213). Managua Nicaragua. UCA

La Rosa, S. (2001). Los beneficios fiscales. En A. Amatucci (Dir.). *Tratado de Derecho Tributario* (pp.388- 420). Bogotá Colombia: Editorial Temis.

Lejeune Valcárcel, E. (2001). Principio de Igualdad Tributaria. En A. Amatucci (Dir.) *Tratado de Derecho Tributario* (pp. 221- 239). Bogotá Colombia: Editorial Temis.

Liccardo, G. (2001). Introducción al estudio del Derecho Tributario. En A. Amatucci (Dir.). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá Colombia (pp. 3- 51): Editorial Temis.

Moschetti, F. (2001). Principio de la Capacidad Contributiva. En Amatucci A (Comps). *Tratado de Derecho Tributario* (pp. 240- 281). Bogotá Colombia: Editorial Temis.

Miranda Castillo, H. (2009). Régimen fiscal de los Incentivos al turismo. En R. Balladares Saballos (Dir.) *Análisis jurídico del sistema tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua* (pp. 403- 432). Managua Nicaragua. UCA

Medrano Moncada, N. I. (2009) Beneficios extrafiscales: Análisis jurídico tributario: Las libres de los Diputados. En R. Balladares Saballos (Dir.) *Análisis jurídico del sistema tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua* (pp. 433- 456). Managua Nicaragua. UCA

Martin Queralt, J.; Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J.; Casado Ollero, G. (2009). *Curso de Derecho Financiero y Tributario (20ma. Ed.)*. Madrid: Tecnos.

Méndez Morales, H.S. (2010). *La financiación de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica de Nicaragua mediante recargos*. Encuentros, N° 85/ 2010, pp. 44- 45.

Pérez Royo, F. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Civitas.

- Rezzoagli, L. C. (2006). *Beneficios tributarios y Derechos Adquiridos*. México: Cárdenas Velasco editores S.A.
- Ramallo Massanet, J. (1978). *Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria*. Revista española de Derecho Financiero, N° 20/ 1978, pp. 346-672. Managua Nicaragua. UCA
- Torruco Salcedo, S, (2008). Los Principios constitucionales tributarios. En M.J. Alvarado Esquivel (Coord.). *Manual de Derecho Tributario* (pp. 15- 28). México. Editorial Porrúa.
- Téllez García, J. E. (2009) Extrafiscalidad: Análisis jurídico de beneficios tributarios de fomento del sector energético contenidos en el ordenamiento jurídico nicaragüense. En R. Balladares Saballos (Dir.) *Análisis jurídico del sistema tributario: Propuestas para su reforma en Nicaragua* (pp. 381- 402).
- Vidal Marín, T. (2003). *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1 CE*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Varona Alabern, J. E. (2010). Extrafiscalidad y Justicia tributaria. . En L. Cruz de Quiñones (Dir.) *Lecciones de Derecho inspiradas por un maestro. Liber amicorum* en homenaje a Eusebio González García (pp. 181- 207) Bogotá Colombia. Editorial Universidad del Rosario.
- Vergara Candia, J.C. (2002) Medidas fiscales para el desarrollo económico. XXI Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT.

Recuperado el 13 de mayo del 2011, de

<http://www.uckmar.net/ILADT/tema1/paraguai/Vergara.htm>

Yebra Martul-Ortega, P. (2001). Los Fines Extrafiscales del Impuesto. En A. Amatucci (Dir.). *Tratado de Derecho Tributario* (pp. 355- 386). Bogotá Colombia: Editorial Temis.

Yebra Martul-Ortega, Y. (2002) Medidas fiscales para el desarrollo económico: Beneficios tributarios para las PYME. XXI Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT. Recuperado el 13 de mayo del 2011, de  
[http://www.uckmar.net/ILADT/tema1/espanha/Yebra%20Martul%20Ortega.h  
tm](http://www.uckmar.net/ILADT/tema1/espanha/Yebra%20Martul%20Ortega.htm)